Die Rangordnung der Einheitswertbescheide

Dissertation

zur Erlangung des Doktorgrades der Juristischen Fakultät
der Georg-August-Universität zu Göttingen

vorgelegt von

Peter Meinecke
aus Breslau

Göttingen 1964

Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41544314_0036

Die Rangordnung der Einheitswertbescheide

Dissertation

zur Erlangung des Doktorgrades der Juristischen Fakultät
der Georg-August-Universität zu Göttingen

vorgelegt von

Peter Meinecke
aus Breslau

Göttingen 1964

R. UNIV.
BIBLIOTHEEK
LEIDEN

Berichterstatter: Prof. Dr. A. Riewald
Mitberichterstatter: Prof. Dr. W. Weber
Tag der mündlichen Prüfung: 12. Februar 1964

I. Inhaltsverzeichnis

		Seite
Einleitung		
Teil 1 :	Die verfahrensrechtlichen Grundlagen	4
A :	Der Vorrang der Zugehörigkeitsfeststellung bei Bewertungen verschiedener Stufen	4
B :	Das Rangproblem bei Bewertungen gleicher Stufe	7
	I. Grundlegung	7
	II. Die Einordnung einer Brennerei	9
	III. 4 Beispielsfälle	12
	IV. Die Lösung unter dem Gesichtspunkt der Priorität	14
	1.) Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs zur Priorität	14
	2.) Grundsatz der Priorität im Gesetz	17
	a) § 79 AO	17
	b) § 3 Zif. 2 GrEStG § 4 Zif. 9 UStG	17
	c) Eigene Stellungnahme	18

Seite

V. Lösung nach der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs und Bundesfinanzhofs 20

1.) Die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs 20

2.) Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs 30

3.) Ergebnisse nach der Lösung des Reichsfinanzhofs 30

a) Lösung des Beispiels 1 32

b) " " " 2 33

c) " " " 3 35

d) " " " 4 38

4.) Zusammenfassung 41

VI. Versuch einer eigenen Lösung 42

Teil 2 : Die unzulässige Doppelbesteuerung 45

A : Grundsätzliches 45

I. Problematik 45

II. Fälle einer unzulässigen Doppelbesteuerung 47

III. Das Gemeinsame dieser Fälle 48

Seite

B : Lösung dieser Fälle 50

I. Lösung nach dem Gesetz 50

1.) § 6 Abs. 3 StAnpG 50

2.) § 4 Abs. 3 Zif. 2 StAnpG 52

II. Weitere Lösungsversuche des Reichsfinanzhofs 55

III. Lösung im Falle einer materiell-rechtlich vorrangigen Steuer 61

1.) Lösung nach der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs 61

2.) Lösung nach der Lehre 70

3.) Eigene Stellungnahme 73

IV. Rechtsbehelfe 76

1.) Berufungsverfahren 76

2.) Berichtigung gem. § 222 AO 88

3.) Billigkeitserlaß gem. § 131 AO 102

V. Lösung durch Anrechnung 104

VI. Zusammenfassung 107

Seite

VII. Gewährung eines Rechtsanspruches 108

1.) Notwendigkeit eines solchen Anspruchs 108

2.) Gewährung eines Freistellungsanspruchs 111

3.) Rechtfertigung dieses Anspruch aus dem Geist des Gesetzes 111

4.) Ergebnis 116

5.) Freistellungsanspruch trotz Anfechtungsmöglichkeit 117

6.) Freistellungsanspruch trotz selbst geforderter Festsetzung 118

C : Lösung der Fälle widerstreitender Einheitswertbescheide 119

I. Die Lösung 119

II. Erlöschen des Freistellungsanspruchs 123

	Seite
Teil 3 : Die unzulässige Nichtbesteuerung	127
A : Problematik	127
B : Lösung dieser Fälle	129
I. Lösung für die Fälle zweifacher Nichtbesteuerung bei bereits eingetretener Rechtskraft	129
II. Lösung für die Fälle zweifacher Nichtbesteuerung bei noch nicht eingetretener Rechtskraft	130
III. Kritik an der Lösung	135
IV. Lösung unter dem Gesichtspunkt der Folgerichtigkeit	143
V. Anspruch auf die allein gerechtfertigte Veranlagung	145
VI. Voraussetzung für die Anwendung des Grundsatzes	146
C : Lösung für die Fälle zweifacher Nichtbewertung	151
Teil 4 : Zusammenfassung	156

II. Literaturverzeichnis

A. Lehrbücher, Kommentare und Einzelschriften

Barske	Reichsabgabenordnung, 5. Aufl., Stuttgart 1959
Becker	Die Reichsabgabenordnung, 6. Aufl., Berlin 1928
derselbe	Die Reichsabgabenordnung, 7. Aufl., Berlin 1930
Becker-Riewald	Reichsabgabenordnung und Steueranpassungsgesetz, Teil I, Berlin 1941, zitiert als B-R
Becker-Riewald-Koch	Reichsabgabenordnung mit Nebengesetzen, Band I, 9. Aufl., Berlin, Köln, Bonn, München 1963, zitiert als B-R-K
Berger	Die Reichsabgabenordnung nach ihren Schwerpunkten für die Praxis der Besitz- und Verkehrssteuern, 3. Aufl., Straubing 1961, 1962
Bühler	Steuerrecht, Bd. I Allgemeines Steuerrecht, Berlin 1927
Dziegalowski-Thümen	Das Reichsbewertungsgesetz, 4. Aufl., Berlin 1935
Forsthoff	Lehrbuch des Verwaltungsrechts, Bd. I allgemeiner Teil, 8.Aufl., München und Berlin 1961
Haider-Engel-Dürschke	Bewertungsgesetz, 3. Aufl., München und Berlin 1954

Hedemann	Die Flucht in die Generalklauseln, Tübingen 1933
Hessdörfer	Der Rechtsstaat, Stuttgart 1961
Hübschmann-Hepp-Spitaler	Kommentar zur Reichsabgabenordnung und den Nebengesetzen, 1.-4. Aufl., Köln 1951/60, zitiert als H-H-Sp
Kühn	Reichsabgabenordnung, 7. Aufl., Stuttgart 1962
Maaßen	Regelungen mit dem Finanzamt, Köln 1959
Maunz-Dürig	Grundgesetz, München und Berlin 1960
Metz	Das Deutsche Steuerrecht, Bd.I, Stuttgart 1948
Riewald	Reichsabgabenordnung und Steueranpassungsgesetz, Teil II, Berlin, Köln und Detmold 1951
Schmitt-Degenhardt/ Gruss/Lindner	Bewertungsgesetz, Buchreihe Finanz und Steuern, Stuttgart 1962
Stengel	Der einheitliche Feststellungsbescheid, Diss. Leipzig 1940
Tipke-Kruse	Reichsabgabenordnung mit Nebengesetzen, Band I, Köln 1961, zitiert als T-K
Vogel, H.	Treu und Glauben im Steuer- und Zollrecht, Freiburg i.Br.

Vogel, Klaus	Die Berichtigungsveranlagung, Systematischer Kommentar zu § 222 AO, Köln 1959
Wacke	Steuerrecht und Rechtsneubau, Berlin 1936
Wolff	Verwaltungsrecht I, 4. Aufl., München und Berlin 1961

B. Abhandlungen und Urteilsanmerkungen

Bank	Die Verwirkung von steuerlichen Rechten als Folge des eigenen Verhaltens, DStZ 1934, 857
Barske	Anmerkung zum Urteil des BFH - VI 137/57 U - vom 8.8.1958, BB 1958, 1233
Becker	Anmerkung zum Urteil des RFH - II A 1934/25 - vom 13.3.1925, StW 1925, Sp. 1159 ff
derselbe	Rundschau zur Steuerrechtsprechung, StW 1929, Sp. 967 ff
derselbe	Zur Rechtsprechung, StW 1931, Sp. 806 ff
derselbe	Zur Rechtsprechung, StW 1931, Sp. 865 ff
derselbe	Die Entwicklung des deutschen Steuerrechts durch die Rechtsprechung seit 1928, StW 1931, Sp. 945 ff

Berger	Zur Bedeutung des Grundsatzes von Treu und Glauben, BB 1959, 909
Blencke	Zum Begriff der Rechtskraft im Steuerrecht, DStR 1959, 224
Bühler	Anmerkung zum Urteil des RFH - V e A 1921/31 - vom 7.7.1933, DStZ 1933, 474
Dempe	Rechtsmittel gegen Entscheidungen der Aufsichtsbehörden nach § 222 Abs. 1 Zif. 4 AO, DStZ/A 1958, 338
Felix	Stellungnahme zu dem Gutachten von Stieler in BB 1955, 442, BB 1955, 443
derselbe	Rechtsanspruch auf Fehleraufdeckung, FR 1958, 20
Fleck	Treu und Glauben sowie Sorgfaltspflichten im Steuerrecht, StW 1932, Sp. 761 ff
Friesecke	Treu und Glauben im Steuerrecht, DStZ 1934, 753 ff
Fuchs	Zur materiellen Rechtskraft der Steuerbescheide, DStZ/A 1956, 367
Hermann	Berichtigungsveranlagung auf Grund einer Entscheidung des Bundesfinanzhofs? FR 1955, 398

Hille	Kann ein Steuerpflichtiger die Berichtigung einer rechtskräftigen Veranlagung gem. § 92 Abs. 3 bzw. § 222 Zif. 2 und 4 AO erzwingen? DStZ/A 1958, 323
Hirschwald	Anmerkung zum Urteil des RFH - II A 1934/25 - vom 13.3.1925, JW 1926, 1060
Jahn	Widersprechende Steuerfestsetzungen, StW 1930, Sp. 205 ff
Kaatz	Anmerkung zum Urteil des BFH - II 12/57 U - vom 6.3.1957, FR 1957, 302
derselbe	Anmerkung zu den Urteilen des BFH - I 111/54 U - vom 31.1.1956 und - IV 541/55 U - vom 22.8.1957, FR 1958, 537
Kloß	Rechtskraft in Steuersachen, StW 1925, Sp. 218 ff
Kluckhohn	Treu und Glauben im Steuerrecht, JW 1934, 2378 ff
Kraft	Verfahrensrechtliche Besonderheiten auf dem Gebiet der Einheitsbewertung, DStZ 1935, 1486 ff
Kruse	Was kann im Steuerrecht unter "folgerichtiger Entscheidung" verstanden werden? StW 1958, Sp. 65 ff sowie 145 ff
derselbe	An den Grenzen von Treu und Glauben, StW 1958, Sp. 719 ff

derselbe	Zur Anwendung der Grundsätze von Treu und Glauben, StW 1959, Sp. 443 ff
derselbe	Zur Berichtigung nach § 222 Abs. 1 Zif. 4 AO, FR 1959, Sp. 513 ff
Liebing	Grenzen der Berichtigung nach § 222 Abs. 1 Zif. 3 und 4 AO, StW 1961, Sp. 623
Maaßen	Die Beseitigung von Fehlern und Fehler-Folgen zugunsten des Steuerpflichtigen, FR 1957, 74
derselbe	Beachtlichkeit eines Motivirrtums des Steuerpflichtigen nach falscher Auskunft durch das FA, B 1960, 98
Mattern	Gesetzmäßigkeit der Finanzverwaltung und Treu und Glauben, DStZ/A 1958, 113
derselbe	Treu und Glauben im Steuerrecht, FR 1960, 39
Millack	Fehleraufdeckung durch die Aufsichtsbehörde. Zur Auslegung des § 222 Abs. 1 Zif. 4 AO, FR 1957, 220 sowie 461
Nake	Stellungnahme zu dem Gutachten von Stieler in BB 1955, 442, BB 1955, 444
Nipperdey	Formmängel, Vertretungsmängel, fehlende Genehmigung bei Rechtsgeschäften der öffentlichen Hand und Treu und Glauben, JZ 1952, 577

Oswald	Wie kann der Pflichtige eine Betriebsprüfung oder eine aufsichtsbehördliche Nachprüfung durchsetzen und damit die Voraussetzungen schaffen für eine Berichtigung zu seinen Gunsten nach § 222 AO Zif. 2 und 4? StW 1956, Sp. 631 ff
Ott	Zum Grunderwerbsteuerrecht, StW 1930, Sp. 185 ff
derselbe	Widerstreitende Steuerfestsetzungen, insbesondere bei Grunderwerbsteuer und Erbschaftsteuer, StW 1935, Sp. 573 ff
Poetzsch-Heffter	Treu und Glauben und gute Sitten im öffentlichen Recht, DJZ 1933, 739
Pütz	Zur Lehre von der Verwirkung im Steuerrecht, JW 1937, 910
Schmidt	Rechtssicherheit und Richtigkeit der Besteuerung, Stb 1960, 203 ff
Schmitt-Degenhardt	Die verfahrensrechtlichen Auswirkungen der Einheitsbewertung, DStZ 1939, 926 ff
Schönwald	Nachsicht wegen Versäumung einer Ausschlußfrist, DStZ 1938, 1006 ff
Schreiter	Rechtsanspruch des Steuerpflichtigen auf Fehleraufdeckung zu seinen Gunsten? BB 1957, 539
Schüle	Treu und Glauben im Verwaltungsrecht, Verw.Arch. Bd. 38, 399 ff; Bd. 39, 1 ff

Seweloh	Zum Vermögensteuerrecht, StW 1932, Sp. 1427 ff
Siegert	Die §§ 139, 286 und 287 ZPO in der neuesten Rechtsprechung des BGH, NJW 1958, 1025
Sölch	Zum Umsatzsteuerrecht, StW 1935, Sp. 269
Spitaler	Treu und Glauben im Steuerrecht, StbJb 1952, 335 ff
derselbe	Stellungnahme zu dem Gutachten von Stieler in BB 1955, 442, BB 1955, 445
Stieler	Berichtigung rechtskräftiger Bescheide zu Gunsten des Steuerpflichtigen, BB 1955, 442
Vangerow	Zur Auslegung des § 87 Abs. 5 AO StW 1959, Sp. 21 ff
Wille	Die Bindung der Steuerbehörden an rechtsgeschäftige Erklärungen. Ein Beitrag zur Anwendung des Grundsatzes von Treu und Glauben im Steuerrecht, StW 1943, Sp. 275 ff
Zitzlaff	Zur Frage der Rechtskraft im Steuerrecht, StW 1936, Sp. 1493

III. Verzeichnis der verwerteten Gerichtsentscheidungen

I. Verfassungsgerichte

Bundesverfassungsgericht

1. 7.1953	1 BvL 23/51	BVerfGE 2,380
24. 7.1957	1 BvL 23/52	BVerfGE 7,89
12.12.1957	1 BvR 678/57	BVerfGE 7,194

II. Steuergerichte

1. Reichsfinanzhof

12. 7.1922	VI a A 2/21	Bd. 10,151
11.10.1922	V A 352/22	Bd. 10,243
15.11.1922	VI A 221/22	Bd. 11,1
13. 3.1925	II A 134/25	Bd. 16,25
27. 9.1929	I A 395/28	Bd. 26,6
8.11.1929	V e A 298/29	RStBl 1930,365
5. 2.1930	VI A 113/30	RStBl 1930,328
26. 6.1930	III A 55/28	RStBl 1931, 3
3. 7.1930	III A 245/29	RStBl 1930,541

29. 7.1930	III A 96/29	RStBl 1931,4
24. 9.1930	II A 403/30	StW 1930 Nr.1405
13. 5.1931	III A 1275/30	RStBl 1931, 866
19. 8.1931	VI A 441/30	RStBl 1931, 908
2. 9.1931	VI A 1664/30	RStBl 1932, 159
17. 9.1931	III A 1023/30	RStBl 1931, 872
22.10.1931	III A 809/31	Bd. 29, 273
25.11.1931	VI A 58/31	RStBl 1932, 623
2. 6.1932	III A 691/31	Bd.31,118 = RStBl 1932, 774
27. 7.1932	III A 857/31	RStBl 1932, 981
27. 7.1932	III A 9/32	RStBl 1932, 985
11. 1.1933	VI A 1944/32	RStBl 1933, 87
9. 2.1933	III A 384/31	RStBl 1933, 401
23. 3.1933	III A 70/33	RStBl 1933, 385
23. 5.1933	VI A 907/32	Bd. 33,290
23. 5.1933	VI A 638/33	RStBl 1933, 541
7. 7.1933	VeA 1021/31	Bd. 34,137
20.12.1933	VI A 1603/32	RStBl 1934, 50
8. 6.1934	VI A 265/34	RStBl 1934, 808
14.12.1934	V A 360/34	Bd. 37, 109

8. 4.1935	V A	173/34	RStBl 1935, 1212
15. 7.1936	VI A	429/36	Bd. 39, 320
26. 8.1936	III	34/35	RStBl 1936, 950
28.10.1936	VI A	104/36	Bd. 40, 169
21. 7.1937	VI A	729/36	StW 1937 Nr. 472
8.11.1937	VI	596/37	Bd. 42, 249
16.12.1937	III	334/37	RStBl 1938, 74
7. 4.1938	III	310/37	Bd. 43, 328 = RStBl 1938, 475
2. 6.1938	IV	300/37	Bd. 44, 123
15.12.1938	III e	6/38	RStBl 1939, 73
10. 2.1939	IV	9/39	RStBl 1939, 864
8. 3.1939	VI	148/39	RStBl 1939, 646
23. 3.1939	IV	350/38	Bd. 46, 321
27. 6.1939	III e	16/39	Bd. 47, 112
26. 7.1939	VI	386/39	RStBl 1939, 946
5.10.1939	IV	236/38	Bd. 47, 283
22. 1.1941	VI	315/40	RStBl 1941, 210
26. 6.1941	III e	43/40	RStBl 1941, 766
9.10.1942	V	130/42	RStBl 1942, 981
11. 3.1943	III	17/43	RStBl 1943, 501

2. Oberster Finanzgerichtshof

4. 5.1948	IV (VI) 21/47	StW 1948 Nr. 22
23.11.1948	III 38/48	StW 1949 Nr. 56

3. Bundesfinanzhof

17. 4.1951	GrS 1/51 S	BStBl 1951, 107
11. 7.1951	IV 77/51 U	BStBl 1951, 161
7. 2.1952	IV 280/51 S	BStBl 1952, 85
28. 2.1952	III 230/51 S	BStBl 1952, 84
1. 4.1952	I 23/52 U	BStBl 1952, 144
16. 1.1953	192/52 U	BStBl 1953, 59
10. 2.1953	I 113/52 U	Bd. 57, 254
20. 2.1953	III 114/51 U	Bd. 57, 245
10. 4.1953	III 183/52 U	BStBl 1953, 165
17. 4.1953	III 99/52 S	Bd. 57, 374
9. 6.1953	I 34/53 S	BStBl 1953, 250
8. 9.1953	I 57/52 U	Bd. 58, 138
17. 9.1953	V 41/53 S	Bd. 58, 41
25. 6.1954	III 179/53 S	BStBl 1954, 239

29. 7.1954	V 50/54 U	BStBl 1954, 290
27. 4.1955	IV 196/54 U	BStBl 1955, 201
22.11.1955	I B43/55 U	BStBl 1956, 44
19. 1.1956	IV 604/54 U	BStBl 1956, 85
2. 3.1956	III 110/55 U	BStBl 1956, 123
17. 4.1956	I 218/55 U	BStBl 1956, 190
29. 5.1956	I 39/56 S	BStBl 1956, 226
3. 7.1956	I 344/55 U	BStBl 1956, 250
17. 8.1956	III 112/56 U	BStBl 1956, 290
1. 2.1957	III 188/56	BStBl 1957, 98
1. 3.1957	VI 6/56 U	Bd. 64, 360
5. 4.1957	VI 136/55 U	BStBl 1960, 318
21. 6.1957	I 205/55	B 1957, 786
22.11.1957	VI 2/54 U	BStBl 1958, 42
7. 5.1958	II 14/58 U	BStBl 1958, 337
13. 6.1958	III 164/56 U	BStBl 1958, 375
1. 8.1958	VI 13/57 U	BStBl 1958, 390
8. 8.1958	VI 137/57 U	BStBl 1958, 409
14. 8.1958	I 39/57 U	BStBl 1958, 409
4. 9.1958	IV 305/57	BStBl 1958, 414
5.12.1958	VI 296/57 S	BStBl 1959, 86

17.12.1958	VII 207/57 U	BStBl 1959, 146
22. 1.1960	VI 175/59 U	BStBl 1960, 178
4. 2.1960	IV 609/56	HFR 1961, 64
7. 4.1960	IV 24/58	B 1960, 658
22. 7.1960	III 95/59 U	BStBl 1960, 524
25. 8.1960	IV 185/58 U	BStBl 1960, 444
14.10.1960	III 299/58	HFR 1961, 38
17.11.1960	V 230/58	BB 1961, 594
22. 2.1961	II 227/59 U	BStBl 1961, 213
3. 3.1961	VI 163/60 U	BStBl 1961, 191
17. 3.1961	III 385/58	HFR 1961, 179
24. 4.1961	VI 219/60 U	BStBl 1961, 285
2. 5.1961	I 228/59 U	BStBl 1961, 338
17.11.1961	III 241/59 U	BStBl 1962, 72

4. Finanzgerichte

FG Nürnberg 27.1.1956	I 502/55	EFG 1956, 189
FG Hannover 21.6.1956	III (V) 196/55)	DStZ/B 1956, 458
FG Nürnberg 26.6.1956	I 317/55	DStZ/B 1957, 45

FG Stuttgart 2.4.1957	III 244/57	DStZ/B 1958, 7
FG Düsseldorf 21.2.1958	V 39/57 F	DStZ/B 1958, 158
FG Hamburg 29.7.1959	III 111-118/59	EFG 1960, 158
FG Hannover 28.8.1959	II 160/59	EFG 1960,195
FG Düsseldorf 10.9.1959	VII 23/59 U	EFG 1960, 207
FG Nürnberg 27.11.1959	I 178-180/59	EFG 1960, 320

III. Verwaltungsgerichte

VG Berlin 27.4.1957	VII A 170/56	EFG 1958, 3

IV. Ordentliche Gerichte

Reichsgericht

2.2.1926	III 627/24	RGZ 113, 19

IV. Abkürzungsverzeichnis

AG	=	Aktiengesellschaft
AO (RAbgO)	=	Reichsabgabenordnung
Art.	=	Artikel
B	=	Der Betrieb (Jahrgang und Seite)
BB	=	Der Betriebsberater (Jahrgang und Seite)
Bd.	=	Band (der Sammlung der Entscheidungen und Gutachten des Reichs- und Bundesfinanzhofs, sog. Amtliche Sammlung
BewG	=	Bewertungsgesetz
BFH	=	Bundesfinanzhof
BGBl	=	Bundesgesetzblatt
B-R	=	Becker-Riewald (Kommentar zur AO 1941)
B-R-K	=	Becker-Riewald-Koch (Kommentar zur AO 1963)
BStBl	=	Bundessteuerblatt
BVerfGE	=	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts Amtliche Sammlung (Band und Seite)

Diss.	=	Dissertation
DJZ	=	Deutsche Juristenzeitung (Jahrgang und Seite)
DStR	=	Deutsche Steuerrundschau (Jahrgang und Seite)
DStZ/A	=	Deutsche Steuerzeitung - Ausgabe A - (Jahrgang und Seite)
DStZ/B	=	Deutsche Steuerzeitung - Ausgabe B (Eildienst)
EFG	=	Entscheidungen der Finanzgerichte (Jahrgang und Seite)
EStG	=	Einkommensteuergesetz
FG	=	Finanzgericht
FR	=	Finanzrundschau (Jahrgang und Seite)
GG	=	Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland
GrEStG	=	Grunderwerbsteuergesetz von 1940
Gr.S.	=	Großer Senat
HFR	=	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung (Jahrgang und Seite)

H-H-Sp	= Hübschmann - Hepp - Spitaler (Kommentar zur AO)
JW	= Juristische Wochenschrift (Jahrgang und Seite)
JZ	= Juristenzeitung (Jahrgang und Seite)
KG	= Kommanditgesellschaft
NJW	= Neue Juristische Wochenschrift (Jahrgang und Seite)
OFH	= Oberster Finanzgerichtshof
RBewG	= Reichsbewertungsgesetz
RFH	= Reichsfinanzhof
RGBl	= Reichsgesetzblatt
RGZ	= Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen, sog. Amtliche Sammlung
RStBl	= Reichssteuerblatt
Slg.	= Sammlung
Sp.	= Spalte
StAnpG	= Steueranpassungsgesetz von 1934

Stb	=	Die Steuerberatung (Jahrgang und Seite)
StbJb	=	Steuerberaterjahrbuch (Jahrgang und Seite)
StVVO	=	Steuervereinfachungsverordnung
StW	=	Steuer und Wirtschaft (Bei Aufsätzen Jahrgang und Seite, bei Urteilen Jahrgang und Nummer)
T-K	=	Tipke-Kruse (Kommentar zur AO, 1961)
Urt.	=	Urteil
UStG	=	Umsatzsteuergesetz
Verw.Arch.	=	Verwaltungsarchiv (Band und Seite)
VG	=	Verwaltungsgericht

Einleitung

Unter der Einheitsbewertung, die im Besteuerungsverfahren eine bedeutende Rolle spielt, ist ein gesondertes Wertfeststellungsverfahren zu verstehen, das mit einem schriftlichen Bescheid endet. Die in diesem gesonderten Verfahren festgestellten Werte werden "Einheitswerte" genannt, weil sie einheitlich als Besteuerungsgrundlage für mehrere Steuern gelten. Die Fälle, in denen eine gesonderte Wertfeststellung erfolgt, sind im Verfahrensrecht geregelt und ergeben sich in erster Linie aus § 214 AO. Dort wird als Bewertungseinheit die wirtschaftliche Einheit bezeichnet. Das Gesetz führt als wirtschaftliche Einheiten land- und forstwirtschaftliche Betriebe auf, ferner Grundstücke, die nicht zu einem gewerblichen Betrieb gehören, weiterhin Gewerbebetriebe und schließlich Mineralgewinnungsrechte[1], die nicht zu einem gewerblichen Betrieb gehören (§ 214 Zif.1 AO). Die gesonderte Wertfeststellung gilt gemäß § 214 Zif. 2 AO auch für die wirtschaftlichen Untereinheiten; das sind Betriebsgrundstücke sowie Mineralgewinnungsrechte, die zu einem Gewerbebetrieb gehören.

---

1) vgl. Gesetz zur Änderung der AO vom 10.8.1963, BGBl 1963, Teil I, S. 676 (678)

Daß ein Wirtschaftsgut jeweils auch nur bei einer dieser wirtschaftlichen Einheiten bewertet werden darf, ist selbstverständlich. In Grenzfällen kann es aber oft sehr zweifelhaft sein, ob ein Wirtschaftsgut in die eine oder die andere wirtschaftliche Einheit einzubeziehen ist. Dieser Frage kommt nicht lediglich formale Bedeutung zu. Die Zurechnung zu der einen oder anderen wirtschaftlichen Einheit ist von Wichtigkeit für die Wertermittlung, da für die einzelnen wirtschaftlichen Einheiten in der Regel verschiedene Bewertungsvorschriften bestehen. Sie ist ferner bedeutsam für die Frage, unter welche Steuer der Gemeinde - Grundsteuer oder Gewerbesteuer - das Wirtschaftsgut fällt.

Dabei geht es in dieser Arbeit nicht um die materiellrechtliche Frage, auf die eben angespielt worden ist; hier sollen vielmehr bestimmte verfahrensrechtliche Probleme, die bei der Bewertung von Wirtschaftsgütern auftreten, erörtert werden. Es wird gezeigt werden, daß die häufige Unklarheit darüber, bei welcher von zwei wirtschaftlichen Einheiten ein Wirtschaftsgut zu berücksichtigen ist, leicht dazu führen kann, daß es doppelt erfaßt wird, indem es bei zwei verschiedenen wirtschaftlichen Einheiten mitbewertet wird.

Es wird ausgeführt werden, daß einander widersprechende Entscheidungen dieser Art rechtlich möglich sind. In einem solchen Fall taucht die Frage auf, welche Rangordnung zwischen den Einheitswertbescheiden besteht und was aus der Tatsache eines solchen Widerspruchs zu folgern ist. Schließlich werden auch die Fälle behandelt werden müssen, in denen ein Wirtschaftsgut in keiner von zwei in Betracht kommenden wirtschaftlichen Einheiten erfaßt wird.

Teil 1 : Die verfahrensrechtlichen Grundlagen

A. Der Vorrang der Zugehörigkeitsfeststellung bei Bewertungen verschiedener Stufen.

In einem Fall hat das Gesetz der doppelten Erfassung eines Wirtschaftsgutes vorgebeugt. Die Bestimmung des § 216 Abs. 1 Zif. 1 S.3 AO verhindert die zweifache Bewertung der wirtschaftlichen Untereinheiten, also der Betriebsgrundstücke und der Mineralgewinnungsrechte, die zu einem Gewerbebetrieb gehören. Nach dieser Vorschrift ist in jedem Einheitswertbescheid über ein Betriebsgrundstück (§ 57 BewG) auch der Betrieb festzustellen, zu dem das Betriebsgrundstück gehört. Das gleiche gilt für ein zum Gewerbebetrieb gehörendes Mineralgewinnungsrecht. Diese Feststellung nennt man Zugehörigkeitsfeststellung.[1] Dadurch wird der Umfang eines bestimmten Betriebes in einem Punkte endgültig abgegrenzt, indem nämlich verbindlich festgestellt wird, daß ein Betriebsgrundstück zu einem näher bezeichneten Komplex gehört. Ebenso ist umgekehrt, wenn ein Betriebsgrundstück nicht als zu einem bestimmten Betrieb gehörig bezeichnet worden ist, der Umfang dieses Betriebes insoweit

---

1) s. Spitaler in H-H-Sp § 216 Anm. 3

maßgeblich abgegrenzt, als die Nichtzugehörigkeit zu ihm ausgesprochen ist. Auf diese Weise wird einander widerstreitenden Entscheidungen über die Zugehörigkeit zu einem in Betracht kommenden gewerblichen Betrieb und somit einer doppelten Erfassung vorgebeugt. Die Feststellung der Zugehörigkeit zu einem Betrieb schließt jedoch nicht zugleich die Feststellung ein, daß der bezeichnete Betrieb als Gewerbebetrieb zu gelten hat.[1] Wird z.B. die Zugehörigkeit eines Grundstücks zu einer Schuhhandlung festgestellt, die ihrerseits einer Schuhfabrik angegliedert ist, dann drückt diese Entscheidung nur aus, daß das Grundstück zu dem Komplex "Schuhhandlung" gehört; eine Entscheidung über die Schuhhandlung selbst wird damit nicht getroffen. Ob diese ein selbständiger Gewerbebetrieb ist oder nicht, wird erst bei der Bewertung der Schuhhandlung entschieden. Bei der Feststellung der Zugehörigkeit des Grundstücks zu der Schuhhandlung ist es also gleichgültig, ob die Schuhhandlung ein selbständiger Gewerbebetrieb ist, da diese Entscheidung nur bedeutet, daß das Grundstück zu diesem bestimmten Komplex gehört. In der Feststellung, daß ein Betriebsgrundstück

---

1) s.RFH Bd. 26,6 vom 27.9.1929

zu einem gewerblichen Betrieb gehört, kommt auch nicht zum Ausdruck, daß dieser richtig bezeichnet ist. Die getroffene Abgrenzung gilt sinngemäß, wenn spätere Erkenntnisse insoweit zu einem anderen Ergebnis führen.[1)]

Neben der Zugehörigkeitsfeststellung ist das Bewertungsverfahren der wirtschaftlichen Untereinheiten noch durch die Besonderheit gekennzeichnet, daß die hier getroffene Feststellung gemäß § 218 Abs. 3 AO und § 66 Abs.4 S.2 BewG für die Bewertung des Betriebsvermögens verbindlich ist. Der für die Untereinheit festgestellte Einheitswert ist also für die Bewertung der Obereinheit ohne weiteres zu übernehmen; daher spricht man hier von Fällen "verschiedener Bewertungsstufe"[2)] oder auch von "Einmündungsfällen"[3)], weil ein Bewertungsverfahren (betr. die Untereinheit) in ein anderes (betr. die Obereinheit) "einmündet"[4)]. Festzuhalten aber ist an dieser Stelle besonders, daß einander widersprechende Entscheidungen über

---

1) s. Riewald § 216 Anm.1 Abs. 3

2) so Seweloh StW 1932, 1427 (1499); Spitaler in H-H-Sp § 216 Anm. 3

3) so Kraft DStZ 1935, 1486 (1491); Dziegalowski-Thümen § 54 Anm. 3; Stengel, Der einheitliche Feststellungsbescheid S. 61

4) Daß Riewald in diesem Zusammenhang eine andere Ansicht vertritt, wie Spitaler (in H-H-Sp § 216 Anm. 3) meint, kann nicht festgestellt werden.

die Zugehörigkeit bzw. Nichtzugehörigkeit einer Untereinheit zu einer bestimmten Obereinheit durch die Zugehörigkeitsfeststellung des § 216 Abs.1 Zif. 1 S. 3 AO in jedem Falle vermieden werden.

B. Das Rangproblem bei Bewertungen gleicher Stufe

I. Grundlegung

Während das Gesetz bei den sog. Einmündungsfällen durch die Zugehörigkeitsfeststellung der doppelten Erfassung von wirtschaftlichen Untereinheiten vorbeugt, hat es in anderen Fällen keine bestimmten Vorkehrungen getroffen, wie die zweifache Einbeziehung eines Gegenstandes zu verhindern ist. Es handelt sich dabei um die Fälle "gleicher Bewertungsstufe[1)], bei denen das Bewertungsverfahren für die voneinander abzugrenzenden wirtschaftlichen Einheiten jedes für sich selbständig und von anderen unabhängig dasteht.[2)] Die Bewertungsverfahren, die hier gleichgeordnete Wirtschaftsgüter - nicht Unter- und Obereinheit - zum Gegenstand haben, spielen sich nebeneinander ab, nicht hintereinander,

---

1) so Seweloh StW 1932, 1427 (1500); Schmitt-Degenhardt DStZ 1939, 926 (929); Spitaler in H-H-Sp § 216 Anm. 4

2) s. Kraft DStZ 1935, 1486 (1491)

wie bei den Einmündungsfällen.[1] Wenn beispielsweise bei der Einheitsbewertung eines Landgutes das Gutshaus in die Bewertung des Landgutes einbezogen worden ist, so spricht das Gesetz hier nicht aus, daß diese Entscheidung insofern für die Einheitsbewertung des Grundvermögens bindend sei, als dieses Grundstück dort nicht mehr bewertet werden dürfe. Wenn also für das Grundvermögen ein anderer Beamter zuständig ist, so kann dieser, wenn er das Gutshaus als selbständiges Grundvermögen betrachtet, hierfür an sich einen besonderen Einheitswertbescheid erlassen. Das Gesetz steht einer nochmaligen Erfassung des Gutshauses nicht entgegen. In diesen Fällen gibt das Gesetz auch keinen Anhaltspunkt, wie der doppelten Einbeziehung bei der Bewertung vorzubeugen oder wie ein solch unerfreuliches Ergebnis zu korrigieren ist. Es geht dabei praktisch um die Rangordnung der einzelnen Einheitswertbescheide, also um die Frage, ob dem einen Einheitswertbescheid Vorrang vor dem anderen beizumessen ist.

---

1) vgl. Dziegalowski-Thümen § 54 Anm. 3

II. Die Einordnung einer Brennerei

Diese Frage hat die Rechtsprechung besonders in Fällen der Bewertung von Brennereien beschäftigt. Deshalb soll an dem Beispiel einer Brennerei aufgezeigt werden, wann die Rangordnung der einzelnen Einheitswertbescheide im Einzelfall von Bedeutung sein kann.

Eine Brennerei kann ein selbständiger gewerblicher Betrieb sein; dann ist für sie ein besonderer Einheitswert festzustellen. Die Brennerei kann aber auch Teil eines landwirtschaftlichen Betriebes sein und somit landwirtschaftlicher Nebenbetrieb; in diesem Fall ist sie bei der Bewertung des landwirtschaftlichen Betriebs mitzuberücksichtigen und dort in den Wert einzubeziehen.

Es ist nicht immer leicht zu entscheiden, ob eine Brennerei selbständiger Gewerbebetrieb oder landwirtschaftlicher Nebenbetrieb ist. Nach § 29 Abs. 5 BewG gilt als landwirtschaftlicher Nebenbetrieb derjenige Betrieb, der dem landwirtschaftlichen Hauptbetrieb zu dienen bestimmt ist. Dienen heißt hier vor allem, die Ertragsfähigkeit des

Hauptbetriebs fördern, indem der Nebenbetrieb den Hauptbetrieb in bestimmter Weise ergänzt.[1] Danach wird man eine Brennerei als Nebenbetrieb der Landwirtschaft dann ansehen können, wenn sie dazu bestimmt ist, eine bessere Verwertung der eigenen landwirtschaftlichen Erzeugnisse zu ermöglichen und durch die Lieferung von Rückständen, wie z.B. der Schlempe, die Viehhaltung zu steigern.[2] Wesentlich für die Einordnung einer Brennerei als landwirtschaftlicher Nebenbetrieb ist ihre weitgehende Abhängigkeit vom Hauptbetrieb, so daß sie selbständig nicht bestehen könnte.

Dagegen hat die Brennerei eher einen gewerblichen Charakter, wenn dauernd ein Zukauf fremder Rohstoffe in größerem Umfang erfolgt.[3] Wenn noch weitere Umstände für die selbständige Bedeutung der Brennerei im Wirtschaftsleben sprechen, z.B. Geschäftspapiere nach Art gewerblicher Unternehmungen, eigene Fabrikmarken und eigene Etiketten sowie Eintragung ins Handelsregister[4], dann liegt

---

1) vgl. Dziegalowski-Thümen § 29 Anm. 9

2) s. RFH RStBl 1930, 541 vom 3.7.1930

3) vgl. RFH RStBl 1931,4 vom 29.7.1930

4) s. RFH RStBl 1931, 872 (873) vom 17.9.1931

es nahe, daß es dem Betriebsinhaber vor allem darauf ankommt, in der Brennerei eine neue und selbständige Erwerbsquelle zu besitzen und mit ihr möglichst hohe Erträgnisse zu erzielen.[1] In einem solchen Fall erscheint die Brennerei als selbständiger Gewerbebetrieb.

Nach diesen Merkmalen ist die Einordnung im Einzelfall vorzunehmen. Eine genauere Grenzlinie, die die Einordnung der Brennerei als selbständigen Gewerbebetrieb oder als landwirtschaftlichen Nebenbetrieb in jedem Fall mit Sicherheit ermöglicht, kann man nicht ziehen, vielmehr wird die Grenze immer flüssig bleiben.[2] Diese Schwierigkeit der eindeutigen Einordnung kann im Einzelfall leicht dazu führen, daß eine Brennerei entweder doppelt oder aber überhaupt nicht bewertet wird oder aber auch in die Bewertung einer wirtschaftlichen Einheit zu Unrecht einbezogen wird. Die Lösung dieser Fälle soll im folgenden behandelt werden. 4 Beispiele sollen zunächst veranschaulichen, an welche Fälle hier gedacht ist.

---

1) s. RFH RStBl 1930, 541 vom 3.7.1930

2) s. RFH RStBl 1931, 872 (873) vom 17.9.1931

III. 4 Beispielsfälle

1. Beispiel

Die Brennerei des X wird als selbständiger gewerblicher Betrieb bewertet. Es ergeht ein Einheitswertbescheid darüber, der rechtskräftig wird. Danach wird die Brennerei vom Finanzamt - richtig - auch als zur Landwirtschaft des X gehörig angesehen, also als ein landwirtschaftlicher Nebenbetrieb.

2. Beispiel

Durch ein finanzgerichtliches Urteil oder durch Einspruchsentscheidung wird rechtskräftig festgestellt, daß die Brennerei nicht als selbständiger Gewerbebetrieb zu bewerten ist. Bei der Bewertung der Landwirtschaft wird sie später richtigerweise auch nicht als zur Landwirtschaft gehörig angesehen.

3. Beispiel

Bei der Bewertung der Landwirtschaft wird die Brennerei ausgelassen. Der Einheitswertbescheid über die Landwirtschaft wird rechtskräftig. Später wird die Brennerei - richtig - auch nicht als selbständiger gewerblicher Betrieb angesehen.

4. Beispiel

Bei der Bewertung der Landwirtschaft wird die Brennerei als landwirtschaftlicher Nebenbetrieb rechtskräftig einbezogen. Später wird sie richtigerweise auch als selbständiger gewerblicher Betrieb angesehen.

Damit die vier Beispiele beim weiteren Lesen der Arbeit leichter auseinandergehalten werden können, sei hier eine schematische Übersicht eingefügt

	landwirtschaftlich	gewerblich
1. Beispiel	2 +	1 +
2. Beispiel	2 -	1 -
3. Beispiel	1 -	2 -
4. Beispiel	1 +	2 +

Die Zahlen 1 und 2 geben die Reihenfolge der vorgenommenen Bewertungen an; + und - machen erkennbar, ob die Bewertung im Sinne der Überschrift bejaht oder verneint ist.

Da das Gesetz für diese Fälle keine bestimmte verbindliche Anweisung gibt, muß die Lösung dieser Beispiele berücksichtigen, daß ein Vermögenswert nicht doppelt erfaßt werden darf, andererseits

aber auch ein Vermögenswert nicht völlig aus der Besteuerung herausfallen darf[1]; denn das eine wie das andere würde dem Gebot einer gerechten und gleichmäßigen Besteuerung widersprechen. Daher ist auch bei der Lösung dieser Beispiele stets darauf zu achten, ob ein Weg gefunden werden kann, der der steuerlichen Gerechtigkeit in hohem Maße entspricht.

Zur Lösung dieser Beispiele sind zwei Vorschläge gemacht worden.

IV. Die Lösung unter dem Gesichtspunkt der Priorität

1. Die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs zur Priorität

Der Reichsfinanzhof soll diese Fälle unter dem Gesichtspunkt der Priorität betrachtet und folgenden Grundsatz aufgestellt haben:

---

1) s. Schmitt-Degenhardt DStZ 1939, 926 (929)

Die zuerst rechtskräftig durchgeführte Einheitsbewertung bleibt für die Bewertung gleicher Bewertungsstufe maßgebend.[1] Der zuerst rechtskräftig gewordene Einheitswertbescheid ist danach maßgebend für die anderen Bewertungsverfahren der gleichen Bewertungsstufe. Das bedeutet, daß die rechtskräftig gewordene Einbeziehung von Gegenständen in eine bestimmte Einheit eine nochmalige besondere Bewertung dieser Gegenstände unmöglich macht[2], und daß andererseits die rechtskräftig gewordene Ausscheidung von Gegenständen aus einer bestimmten Einheit ihre anderweitige Ansetzung erfordert.[3]

Der Reichsfinanzhof hat aber offenbar keine Entscheidung veröffentlicht, in der er den oben genannten, abstrakten Grundsatz aufgestellt hätte. Es drängt sich der Verdacht auf, daß das zitierte Schrifttum die Abstraktion aus einem anderen

---

1) so Kraft DStZ 1935, 1486 (1493); Seweloh StW 1932, 1427 (1502); Dziegalowski-Thümen § 54 Anm. 3; Schmitt-Degenhardt DStZ 1939, 926 (929); Haider-Engel-Dürschke § 20 Anm. 5; Stengel, Der einheitliche Feststellungsbescheid S.62; Spitaler in H-H-Sp § 216 A.4; Schmitt-Degenhardt/Gruss/Lindner, Bewertungsgesetz S. 89

2) s. RFH RStBl 1932, 981 (982) vom 27.7.1932

3) vgl. Seweloh StW 1932, 1427 (1502); Schmitt-Degenhardt DStZ 1939, 926 (929)

Ausspruch des Reichsfinanzhofs selbst abgeleitet hat. Nach der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs ist nämlich die wichtige Abgrenzungsfrage, ob ein Betrieb Nebenbetrieb eines bestimmten landwirtschaftlichen Betriebes oder ein selbständiger Gewerbebetrieb ist, in der Regel bei der Einheitsbewertung des landwirtschaftlichen Betriebes zu entscheiden. Diese Entscheidung soll für das Verfahren, das die Bewertung des gewerblichen Betriebs zum Gegenstand hat, bindend und dort nicht mehr angreifbar sein.[1] Der Reichsfinanzhof hat also dem Bewertungsverfahren des landwirtschaftlichen Betriebes in jedem Fall den Vorrang eingeräumt, gleichgültig, ob die Bewertung der Landwirtschaft der Bewertung des Gewerbebetriebes vorangeht oder folgt. Aus diesem höchstrichterlichen Grundsatz glauben die oben zitierten Autoren folgern zu können, daß, wenn zuerst die Frage entschieden worden ist, ob ein selbständiger Gewerbebetrieb vorliegt, diese Entscheidung, wenigstens wenn sie rechtskräftig geworden ist, für die Einheitsbewertung des landwirtschaftlichen Betriebes verbindlich sei.[2] Aber weder der Reichsfinanzhof

---

1) vgl. RFH RStBl 1932, 774 (775) vom 2.6.1932; RStBl 1938, 475 vom 7.4.1938

2) vgl. Riewald § 216 Anm. 1 Abs. 4

noch der Bundesfinanzhof haben den Grundsatz der Maßgeblichkeit der zuerst rechtskräftig gewordenen Entscheidung in diesem Zusammenhang aufgestellt.

2.) Grundsatz der Priorität im Gesetz

Gleichwohl ist zu prüfen, ob der Grundsatz der Priorität dennoch für die Lösung unserer Beispiele Gültigkeit beanspruchen kann. Es ist zunächst zu fragen, ob der Priorität irgendwo im Steuerrecht Bedeutung beigelegt wird.

a) § 79 AO

Das ist der Fall in § 79 AO bei der Regelung der örtlichen Zuständigkeit. Für unsere Beispiele können aber aus dieser Vorschrift keine Folgerungen gezogen werden.

b) § 3 Zif. 2 GrEStG, § 4 Zif.9 UStG

Einen gewissen Niederschlag hat der Grundsatz der Priorität in den Fällen gefunden, in denen ein Sachverhalt den Tatbestand von zwei Steuern erfüllt. Das Gesetz behandelt diese Fälle an 2 Stellen: § 3 Zif. 2 GrEStG räumt der Erbschaftsteuer den Vorrang ein gegenüber der Grunderwerbsteuer;

nach § 4 Zif. 9 UStG geht Grunderwerbsteuer, Beförderungsteuer usw. vor Umsatzsteuer. Nach der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs gilt hier der Grundsatz der Priorität nur insofern, als die zurücktretende Steuer nicht mehr festgesetzt werden darf, wenn die vorrangige Steuer bereits rechtskräftig festgesetzt worden ist.[1] Nur in diesem Fall wird die erste Festsetzung als maßgeblich anerkannt.

Weitere Vorschriften, in denen der Grundsatz der Priorität irgendwie zum Ausdruck kommt, finden sich im Steuerrecht nicht.

c) Eigene Stellungnahme

Es ist nicht zu übersehen, daß ein Gesichtspunkt auch für die Maßgeblichkeit der zuerst getroffenen Feststellung spricht. Man muß nämlich berücksichtigen, daß den Einheitswertbescheiden - wie allen Steuerbescheiden - Feststellungswirkung und Bestandskraft zukommen. Die Feststellungswirkung eines Einheitswertbescheides bedeutet die verbindliche Feststellung, welcher Wert für die Besteuerung maßgeblich ist. Die Bestandskraft besagt, daß

---

1) s.RFH Bd. 16, 25 (27 f.) vom 13.3.1925;
RFH StW 1930 Nr. 1405 vom 24.9.1930;
a.A: RFH Bd. 37, 109 (112) vom 14.12.1934

dem Bescheid eine gewisse Widerstandskraft gegen Änderungen innewohnt.[1] Demnach liegt es nahe, daß Feststellungswirkung und Bestandskraft der Einheitswertbescheide als Gesichtspunkte für die Maßgeblichkeit der zuerst getroffenen Entscheidung bezeichnet werden. Den Einheitswertbescheiden ist jedoch keine volle Rechtskraft beigelegt, sondern eben nur rechtskraftähnliche Wirkung.[2] Aus diesem Grunde kann die in den Einheitswertbescheiden getroffene Entscheidung auch nicht schlechthin als maßgeblich und verbindlich für eine spätere Entscheidung anerkannt werden.

Aus der geringen Beachtung, die der Grundsatz der Priorität im Steuerrecht gefunden hat, kann man wohl den Willen des Gesetzgebers ableiten, daß er im Steuerrecht eine Ausnahme bedeuten soll. Da unsere Beispiele nicht zu dem Kreis der Ausnahmetatbestände gehören, kann der Grundsatz der Priorität hier auch nicht ohne weiteres zur Lösung herangezogen werden.

---

1) s. Riewald in B-R-K § 93 Anm. 4 Abs. 2

2) Materiell rechtskräftig wird ein Steuerbescheid nur durch gerichtliche Bestätigung.

Der Grundsatz der Priorität besticht zwar durch die Einfachheit seiner Handhabung, er gibt aber dem Zufall Raum, welcher Bescheid zuerst rechtskräftig wird. Ferner verletzt er leicht das Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Auch findet der Grundsatz der Priorität - wie dargelegt - im System des Gesetzes keine Stütze. Schließlich fehlt ihm auch für die Heranziehung bei diesen Fällen die innere Begründung. Wegen dieser Bedenken wird man mit der Anwendung des Grundsatzes der Priorität sehr vorsichtig verfahren müssen. Unsere Fälle kann man mit diesem Grundsatz wohl nicht ohne weiteres lösen. Daher ist zunächst zu untersuchen, ob nicht eine andere Lösungsmöglichkeit gefunden werden kann.

V. Lösung nach der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs und Bundesfinanzhofs.

1.) Die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs

Der Reichsfinanzhof hatte sich erstmals in RStBl 1931, 866 (867)[1] mit der verfahrensrechtlichen Frage zu beschäftigen, welche Rangordnung unter den einzelnen Einheitswertverfahren besteht.

---

1) Urt. vom 13.5.1931

Dort war eine landwirtschaftlich genutzte Fläche als Grundvermögen und nicht als landwirtschaftlicher Betrieb bewertet worden. Die Sandgrube desselben Steuerpflichtigen war als selbständiger gewerblicher Betrieb bewertet worden. Der Steuerpflichtige hatte beide Bewertungen angefochten und beantragt, die landwirtschaftlich genutzte Fläche als landwirtschaftlichen Betrieb zu bewerten und die Sandgrube in das landwirtschaftliche Vermögen einzubeziehen, da sie einen Nebenbetrieb seiner Landwirtschaft bilde. Nach Auffassung des Reichsfinanzhofs ist die Frage, ob ein landwirtschaftlicher Betrieb vorliegt, und ob die Sandgrube - als Nebenbetrieb oder als unselbständiger Bestandteil - dazugehört, oder ob sie ein selbständiger gewerblicher Betrieb ist, bei der Einheitsbewertung des landwirtschaftlichen Betriebes zu entscheiden. Wenn in diesem Verfahren ein landwirtschaftlicher Betrieb festgestellt und die Sandgrube in diesen einbezogen wird, dann ist damit nach der Ansicht des Reichsfinanzhofs die maßgebliche Entscheidung gefallen, und für eine besondere Bewertung der Sandgrube ist kein Raum mehr. Näher begründet hat der Reichsfinanzhof seine Auffassung allerdings nicht.

In RStBl 1932, 774 (775)[1] bestätigt der 3. Senat des Reichsfinanzhofs seinen Grundsatz, daß darüber, ob ein Betrieb ein Nebenbetrieb der Landwirtschaft oder ein selbständiger gewerblicher Betrieb ist, im Einheitswertverfahren für den landwirtschaftlichen Betrieb zu entscheiden ist. Der Reichsfinanzhof "begründet" hier seine Auffassung mit dem Hinweis auf seine Rechtsprechung ("nach der Rechtsprechung des Senats") und bezieht sich dabei offenbar auf seine oben behandelte Entscheidung in RStBl 1931, 866. Da der Reichsfinanzhof auch dort eine Begründung für seine Ansicht vermissen läßt, kann diese Verweisung nicht überzeugen. Der 3. Senat konnte sich hier allerdings auf seine kurze Feststellung beschränken, weil es in der zitierten Entscheidung in erster Linie um die materiellrechtliche Frage ging, unter welchen Voraussetzungen ein Nebenbetrieb oder ein selbständiger Gewerbebetrieb vorliegt. Daher heißt es in dieser Entscheidung auch nur kurz: "Verfahrensrechtlich ist zunächst zu bemerken ...." Der Reichsfinanzhof behandelte hier also die verfahrensrechtliche Frage nur am Rande.

---

1) Urt. vom 2.6.1932; amtl. Slg. Bd. 31, 118

Der 3. Senat des Reichsfinanzhofs hat an seiner Auffassung, daß die maßgebliche Entscheidung für die Bewertung eines Betriebes als landwirtschaftlicher Nebenbetrieb oder als selbständiger Gewerbebetrieb in dem Einheitswertverfahren für die Landwirtschaft fällt, in RStBl 1932, 981[1], in RStBl 1932, 985[2] sowie in RStBl 1933, 401 (402)[3] festgehalten. Der 3. Senat beruft sich in diesen Entscheidungen auf seine ständige Rechtsprechung ("nach der ständigen Rechtsprechung des Senats") und meint damit wohl die beiden oben angeführten Entscheidungen. Daß diese Verweisung, soweit sie eine Begründung enthalten soll, verfehlt ist, wurde schon dargelegt. Der Reichsfinanzhof hat somit also eine Rangordnung der einzelnen Einheitswertverfahren für den Fall aufgestellt, daß ein Betrieb als landwirtschaftlicher Nebenbetrieb in Betracht kommt. In diesem Fall hat er der Einheitsbewertung der Landwirtschaft den Vorrang eingeräumt gegenüber der Einheitsbewertung als selbständiger Gewerbebetrieb. Diese Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs zu den landwirtschaftlichen Nebenbetrieben geht von dem Gedanken aus, daß die maß-

---

1) Urt. vom 27.7.1932
2) Urt. vom 27.7.1932
3) Urt. vom 9.2.1933

gebende Entscheidung für die Bewertung eines Gegenstandes nur bei Betrachtung und Bewertung der größeren wirtschaftlichen Einheit getroffen werden soll.

In RStBl 1933, 385[1)] ist die Entscheidung eines Oberbewertungsausschusses behandelt, die der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs nicht entspricht. In der Entscheidung ging es darum, ob ein bebautes Grundstück und angrenzende unbebaute Parzellen eine einzige wirtschaftliche Einheit oder mehrere bildeten. Sie waren je als besondere wirtschaftliche Einheit bewertet worden. Die Bewertung des bebauten Grundstücks war rechtskräftig geworden. Die gesonderte Bewertung der anstoßenden Parzellen hatte der Eigentümer angefochten. Daraufhin hob der Oberbewertungsausschuß die Einheitsbewertung für die Parzellen ersatzlos auf mit der Begründung, daß sie zur wirtschaftlichen Einheit des bebauten Grundstücks gehörten, und daß für eine wirtschaftliche Einheit auch nur ein Einheitswert möglich sei. Auch diese Entscheidung des Oberbewertungsausschusses war rechtskräftig geworden. Diese letztere Entscheidung des Oberbewertungs-

---

1) Urt. vom 23.3.1933

ausschusses war aber nach der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs unrichtig. Nachdem die Hauptsache - hier ist es ein bebautes Grundstück, in den oben zitierten Entscheidungen war es ein landwirtschaftlicher Hauptbetrieb -, wenn auch zu Unrecht allein, aber eben doch unanfechtbar bewertet worden war, war somit nach der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs die maßgebliche Entscheidung darüber gefallen, daß die Parzellen nicht in die Einheitsbewertung des bebauten Grundstücks einzubeziehen waren; es stand verfahrensrechtlich damit vielmehr fest, daß die Parzellen eine besondere wirtschaftliche Einheit bildeten. Um die nach Möglichkeit zu vermeidende Folge, daß bewertungspflichtige Gegenstände ausfallen, zu verhindern, hätten die Parzellen nach der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs als besondere wirtschaftliche Einheit bewertet werden müssen. Der Steuerpflichtige hätte nicht mehr mit dem Einwand gehört werden dürfen, daß die Parzellen richtigerweise in die Einheitsbewertung des bebauten Grundstücks einzubeziehen gewesen wären. Nachdem die nach der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs unrichtige Entscheidung des Oberbewertungsausschusses aber rechtskräftig ge-

worden war, mußten die Parzellen allerdings endgültig unerfaßt bleiben. Die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs bot keine Handhabe, dies zu vermeiden.

Schließlich ist noch auf eine Entscheidung des Reichsfinanzhofs in RStBl 1938, 475[1] hinzuweisen. Der Reichsfinanzhof wiederholt dort seine Auffassung, daß die Frage, ob ein landwirtschaftlicher Nebenbetrieb oder ein selbständiger gewerblicher Betrieb vorliegt, in der Regel bei der Einheitsbewertung des landwirtschaftlichen Betriebes zu entscheiden ist; diese Entscheidung soll für das Verfahren, das der Bewertung des gewerblichen Betriebes dient, bindend sein; sie kann dort nach Rechtskraft weder vom Steuerpflichtigen noch vom Finanzamt angegriffen werden. Der Reichsfinanzhof rechtfertigt hier seine Ansicht zunächst mit einem Hinweis auf seine frühere Rechtsprechung zu dieser Frage. Es wurde aber oben ausgeführt, daß die früheren Entscheidungen keine Begründung für die Auffassung des Reichsfinanzhofs enthalten, so daß diese Verweisung nicht als sehr glücklich bezeichnet werden kann. Als Begründung für die Auffassung des Reichsfinanzhofs ist aber seine spätere Bewertung zu bewerten, daß es - folge man seiner Ansicht

---

1) Urt. vom 7.4.1938; amtl. Slg. Bd. 43, 328

nicht - möglich wäre, daß ein Vermögenswert entweder doppelt oder gar nicht bewertet würde.

Der Reichsfinanzhof bezieht sich in der genannten Entscheidung aber außerdem auf eine Entscheidung in RStBl 1931, 3[1)], die bisher nicht behandelt worden ist. Der Hinweis auf diese Entscheidung ist aber verfehlt. In RStBl 1931, 3 war bei der Feststellung des Einheitswertes für den gewerblichen Betrieb der beschwerdeführenden Kommanditgesellschaft streitig geworden, ob und inwieweit eine Branntweinbrennerei als Nebenbetrieb des von der KG selbst bewirtschafteten Landguts anzusehen ist. Es handelte sich mithin um die Feststellung des Einheitswertes für das Betriebsvermögen der KG. Der festgestellte Wert gilt nach § 45 Abs. 2 RBewG (§ 73 Abs. 1 und Abs. 3 BewG) zugleich als Einheitswert des Gesamtvermögens, weil Kommanditgesellschaften nur Betriebsvermögen haben können (§ 26 Abs. 2 Nr. 3 RBewG = § 56 Abs. 1 Zif. 1 Bew). Der Reichsfinanzhof führt wörtlich aus: "In diesem Verfahren ist überhaupt nicht zu entscheiden, ob die Brennerei der KG einen Nebenbetrieb zur Landwirtschaft bildet."

---

1) Urt. vom 26.6.1930

In der Entscheidung RStBl 1931, 3 stand also die zu begründende These - nämlich die Abgrenzung zwischen landwirtschaftlichem Vermögen und Betriebsvermögen - gar nicht zur Debatte, weil es sich dort um eine KG handelte, die nur Betriebsvermögen haben kann; hier kann die Frage nach einem landwirtschaftlichen Nebenbetrieb gar nicht auftauchen. Die Entscheidung des Reichsfinanzhofs in RStBl 1931, 3 ist in sich zwar richtig, die Ableitungen aus dieser Entscheidung aber sind nicht gerechtfertigt.

Mit dem Hinweis auf RStBl 1931, 3 kann der Reichsfinanzhof also seine Ansicht, daß die wichtige Abgrenzungsfrage, ob es sich um einen landwirtschaftlichen Nebenbetrieb oder um einen selbständigen Gewerbebetrieb handelt, bei der Feststellung des Einheitswertes für den landwirtschaftlichen Betrieb zu entscheiden ist, nicht begründen.

Es ist noch zu betonen, daß der Reichsfinanzhof seinen Grundsatz mit der einschränkenden Forderung verbunden hat, daß aus dem Einheitswertbescheid ersichtlich sein müsse, ob der Betrieb in den Einheitswert für den landwirtschaftlichen Betrieb einbezogen worden ist oder nicht.[1)]

---

1) vgl. RFH RStBl 1938, 475

Die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs geht also ganz einmütig dahin, daß in einem Fall, in dem im Einheitswertverfahren für den landwirtschaftlichen Betrieb das Vorliegen eines landwirtschaftlichen Nebenbetriebes verneint worden ist, diese Entscheidung insofern verbindliche Wirkung zeitigt, als der Betrieb als selbständiger gewerblicher Betrieb zu bewerten ist. Dementsprechend hat der Reichsfinanzhof wiederholt zum Ausdruck gebracht, daß ein Rechtsmittel, das gegen die Bewertung des Betriebes als selbständiger Gewerbebetrieb eingelegt und in dem das Vorliegen eines selbständigen gewerblichen Betriebes bestritten wird, als gegen die Feststellung des Einheitswertes für den landwirtschaftlichen Betrieb gerichtet anzusehen ist, solange die Einheitsbewertung des landwirtschaftlichen Betriebes noch nicht rechtskräftig ist.[1] Nach der Auffassung des Reichsfinanzhofs ist also unter Umständen ein Rechtsmittel dahin umzudeuten, daß es als im Verfahren der Einheitsbewertung des landwirtschaftlichen Betriebs eingelegt gilt. Dieses Rechtsmittelverfahren soll auch zunächst durchgeführt werden. Diesen Entscheidungen kann man mittelbar die Meinung des Reichsfinanzhofs

---

1) s.RFH RStBl 1931,3; RStBl 1932, 981; RStBl 1932, 985; RStBl 1933, 401 (402)

entnehmen, daß vor der Entscheidung über den gewerblichen Charakter eines Betriebes, der als landwirtschaftlicher Nebenbetrieb in Betracht kommt, möglichst zunächst über die Bewertung des landwirtschaftlichen Betriebes zu entscheiden ist, weil damit die maßgebende Abgrenzung gegeben wird.

2.) Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs

Der Bundesfinanzhof hat sich - ohne nähere Begründung - der Auffassung des Reichsfinanzhofs angeschlossen.[1] Danach ist die Frage, ob ein Betrieb ein Nebenbetrieb der Landwirtschaft oder selbständiger gewerblicher Betrieb ist, auch nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs in dem Verfahren über die Einheitsbewertung des landwirtschaftlichen Betriebes zu entscheiden. Wenn im folgenden nur von der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs die Rede ist, dann gilt das natürlich in gleicher Weise für die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs.

3.) Ergebnisse nach der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs

Die Darstellung der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs zu den landwirtschaftlichen Nebenbe-

---

1) s.BFH BStBl 1958, 375 (376) vom 13.6.1958

trieben hat gezeigt, daß der Reichsfinanzhof für seine Auffassung eine durchschlagende Begründung vermissen läßt. Es fällt auf, daß der Reichsfinanzhof seine Ansicht überhaupt nur an einer einzigen Stelle - und zwar in der zeitlich jüngsten Entscheidung - knapp begründet. Er führt dort[1)] als Argument für seine These an, daß ohne seinen Grundsatz ein Vermögenswert möglicherweise doppelt oder aber gar nicht bewertet würde. Diesen Satz kann man wohl als ausreichenden Grund dafür, daß die maßgebliche Entscheidung bei der Einheitsbewertung der Landwirtschaft als der größeren wirtschaftlichen Einheit fallen muß, nur gelten lassen, wenn keine bessere Lösung gefunden wird. Eine andere Begründung und eine andere Lösung dieser Frage hat der Reichsfinanzhof offenbar nicht gesehen. Wahrscheinlich ist seine Auffassung vor allem von dem berechtigten Bestreben bestimmt worden, für das hier behandelte Problem irgendwie eine Lösung zu finden. Systematisch zu befriedigen vermag dieser Lösungsweg nach den bisherigen Überlegungen jedoch nicht. Es ist aber denkbar, daß brauchbare Ergebnisse aus dem Grundsatz des Reichsfinanzhofs abgeleitet werden können, so daß man letztlich an dieser Rechtsprechung festhalten könnte.

---

1) vgl. RFH RStBl 1938, 475, hier S. 26, 27

Es sind daher die 4 Beispiele[1] unter dem Gesichtspunkt der These zu betrachten, die der Reichsfinanzhof zur Lösung dieser Fälle empfohlen hat.

a) Lösung des 1. Beispiels

Nach dem 1. Beispiel wird die Brennerei des X als selbständiger gewerblicher Betrieb bewertet. Es ergeht ein Einheitswertbescheid darüber, der rechtskräftig wird. Danach wird die Brennerei vom Finanzamt - richtig - auch als zur Landwirtschaft des X gehörig angesehen, also als ein landwirtschaftlicher Nebenbetrieb.

Da die maßgebliche Entscheidung bei der Bewertung des Landwirtschaft fällt, ist die Brennerei als landwirtschaftlicher Nebenbetrieb zu bewerten. Hier liegt aber bereits ein rechtskräftiger Bescheid vor, der die Brennerei als selbständigen Gewerbebetrieb bewertet. Danach würde die Brennerei also doppelt - einmal als landwirtschaftlicher Nebenbetrieb, zum anderen als Gewerbebetrieb -

---

1) vgl. S. 12, 13

bewertet werden. Diese doppelte Einbeziehung lag ganz gewiß nicht in der Absicht des Reichsfinanzhofs, denn dieses Ergebnis widerspricht dem Grundsatz, daß ein Gegenstand auch nur bei einer wirtschaftlichen Einheit berücksichtigt werden darf. Der Reichsfinanzhof weist aber andererseits auch keinen Weg, wie dieses unerträgliche Ergebnis zu korrigieren ist; er läßt es offen, auf welche Weise die erste Bewertung der Brennerei als selbständiger Gewerbebetrieb aus der Welt zu schaffen ist. Nur für den Fall, daß die Bewertung der Brennerei als selbständiger Gewerbebetrieb noch nicht rechtskräftig ist, kann hier der These des Reichsfinanzhofs gefolgt werden. Ist diese Bewertung aber - wie unser 1. Beispiel - bereits rechtskräftig, dann führt der Grundsatz des Reichsfinanzhofs zu einer doppelten Erfassung der Brennerei und dieses Ergebnis ist unbefriedigend.

b) Lösung des 2. Beispiels

Im 2. Beispiel wird durch ein finanzgerichtliches Urteil festgestellt, daß die Brennerei nicht als selbständiger Gewerbebetrieb zu bewerten ist. Sie war vom Finanzamt ursprünglich als selbständiger Gewerbebetrieb bewertet worden; auf den Rechtsbehelf hin ist aber diese Bewertung wieder aufgehoben worden. Bei der Bewertung der Landwirtschaft

wird die Brennerei später richtigerweise auch nicht als zur Landwirtschaft gehörig angesehen.

Hier kann nach der These des Reichsfinanzhofs die Brennerei nicht als landwirtschaftlicher Nebenbetrieb in die Bewertung einbezogen werden. Da die Brennerei aber auch in dem vorangegangenen Bewertungsverfahren rechtskräftig nicht als selbständiger Gewerbebetrieb berücksichtigt worden ist, kann sie nach der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs überhaupt nicht erfaßt werden. Dies ist die Kehrseite des ersten Beispiels und ein gleichermaßen unbefriedigendes Ergebnis. Es ist deshalb unbefriedigend, weil hier ein Gegenstand, den das Gesetz besteuern will, unbesteuert bleibt. Dem Steuerrecht wohnt der Zwang inne, jeden bewertungspflichtigen Gegenstand zu erfassen und zur Besteuerung heranzuziehen. Dieser Zwang ist aus dem Wesen des Steuerrechts als Teil des öffentlichen Rechts abzuleiten. Die steuerrechtlichen Tatbestände, an die das Entstehen einer öffentlich-rechtlichen Abgabe geknüpft ist, sind gesetzlich festgelegt. Die Besteuerungsnorm regelt die Beziehungen zwischen Steuerschuldner und Steuergläubiger abschließend. Der Inhalt der Besteuerungsnorm ist nicht nur ein Fordern-Dürfen des

Steuergläubigers, sondern auch ein Fordern-Müssen.[1] Daher löst die Verwirklichung eines Steuertatbestandes für das Finanzamt das Recht und die Pflicht zur Feststellung der Besteuerungsgrundlage und zur Festsetzung der Steuer aus.[2]

Daß die Brennerei ein geeignetes Steuerobjekt ist - sei es als landwirtschaftlicher Nebenbetrieb, sei es als selbständiger gewerblicher Betrieb - ist evident. Nach der These des Reichsfinanzhofs jedoch würde die Brennerei im 2. Beispiel aus der Besteuerung völlig herausfallen. Dieses Ergebnis kann nicht überzeugen. Aber wiederum gibt der Reichsfinanzhof keinen Anhaltspunkt, wie er dieses unerfreuliche Resultat vermeiden will.

c) Lösung des 3. Beispiels

Im 3. Beispiel wird die Brennerei bei der Bewertung der Landwirtschaft ausgelassen. Der Einheitswertbescheid über die Landwirtschaft wird rechtskräftig. Später wird die Brennerei - richtig - auch nicht als selbständiger gewerblicher Betrieb angesehen.

---

1) vgl. H. Vogel, Treu und Glauben S. 5

2) vgl. Koch in B-R-K § 2 Anm. 1 Abs. 6

Nach der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs muß die Brennerei als selbständiger Gewerbebetrieb bewertet werden, nachdem sie bei der Einheitsbewertung des landwirtschaftlichen Betriebes rechtskräftig ausgelassen worden ist und damit die maßgebliche bindende Entscheidung gefallen ist. Ein solcher Fall ist auch Gegenstand der Entscheidung des Reichsfinanzhofs in RStBl 1938, 475. Auch dort kommt der Reichsfinanzhof zu dem Ergebnis, daß der Betrieb - dort eine Molkerei - nach der rechtskräftigen Auslassung bei der Einheitsbewertung der Landwirtschaft nunmehr als selbständiger Gewerbebetrieb bewertet werden muß. Ein ähnlicher Fall ist in RStBl 1933, 385 behandelt. Dort hätte der Oberbewertungsausschuß nach der Auffassung des Reichsfinanzhofs seine Entscheidung im Sinne der hier angegebenen Lösung fällen müssen.

Das Ergebnis des 3. Beispiels ist bedingt vertretbar, weil die Brennerei hier wenigstens bei einer wirtschaftlichen Einheit miterfaßt wird. Aber ganz unbedenklich ist auch dieses Ergebnis nicht. Nach der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs unterliegt die Brennerei als selbständiger gewerblicher Betrieb der Gewerbesteuer und außerdem,

da sie Einkünfte aus Gewerbebetrieb abwirft, auch der Einkommensteuer gemäß § 2 Abs. 3 Zif. 2 EStG. Diese doppelte Belastung bedeutet für X im allgemeinen eine Härte, da die Brennerei nach richtiger Ansicht als landwirtschaftlicher Nebenbetrieb zu bewerten gewesen wäre, und somit die Gewerbesteuer ganz entfallen wäre, während sich die Einkommensteuer für die Einkünfte aus Landwirtschaft erhöht hätte. Man wird sich zwar im allgemeinen damit abfinden müssen, daß eine unrichtige Feststellung rechtskräftig wird und bleibt. Hier liegt es jedoch besonders. Denn was hätte der Steuerpflichtige tun können, um die Überbelastung zu vermeiden? Er hätte gegen die Auslassung der Brennerei bei der Bewertung der Landwirtschaft ein Rechtsmittel einlegen können. Es erscheint aber als sehr fraglich, ob ihm der Rechtsmittelweg mit dem Ziel, eine ihn zunächst belastende höhere Bewertung zu erreichen, zumutbar ist. Bereits die Rechtskenntnis, daß hier die Brennerei als landwirtschaftlicher Nebenbetrieb und nicht als selbständiger Gewerbebetrieb zu bewerten gewesen wäre, kann man vom Steuerpflichtigen in der Regel nicht verlangen. Vor allem aber wird man dem Steuerpflichtigen im allgemeinen nicht die Kenntnis zumuten können, daß die Einbeziehung der Brennerei als landwirtschaftlicher Nebenbetrieb für ihn

vorteilhafter ist. Da somit eine unrichtige und unvorteilhafte Feststellung für den Steuerpflichtigen in den meisten Fällen nicht erkennbar sein wird, kann man dem Steuerpflichtigen die Einlegung eines Rechtsmittels wohl auch kaum zumuten.

Das Ergebnis, das sich im 3. Beispiel nach der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs ergibt, befriedigt demnach vor allem deshalb nicht restlos, weil X hier leicht höher veranlagt wird, als es der steuerlichen Wirklichkeit entsprochen hätte. Mit dem Grundsatz der gleichmäßigen und gerechten Besteuerung ist dieses Ergebnis nicht in Einklang zu bringen und daher ist es auch - wie oben angedeutet - nur bedingt vertretbar.

d.) Lösung des 4. Beispiels

Im 4. Beispiel wird die Brennerei bei der Bewertung der Landwirtschaft als landwirtschaftlicher Nebenbetrieb rechtskräftig einbezogen. Später wird sie richtigerweise auch als selbständiger gewerblicher Betrieb angesehen.

Dieses Beispiel ist das Gegenstück zum Vorangegangenen. Nachdem die Brennerei hier rechtskräftig

als landwirtschaftlicher Nebenbetrieb bewertet worden ist, kann sie später nicht mehr als selbständiger Gewerbebetrieb berücksichtigt werden, selbst wenn diese Bewertung die einzig gerechtfertigte wäre. Einen solchen Fall erwähnt der Reichsfinanzhof in RStBl 1932, 981, allerdings nur für die hypothetische Annahme, daß der Einheitswert des Rittergutes bereits rechtskräftig geworden wäre. Dann wäre nämlich für die besondere Feststellung des Einheitswertes von Mühlengrundstück und Wasserkraftanlage kein Raum mehr, nachdem sie in die rechtskräftige Bewertung des Rittergutes einbezogen gewesen wären.

Diese Lösung nach der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs wird den Steuerpflichtigen befriedigen, da sie für ihn in der Regel vorteilhaft sein wird: Die Besteuerung der Brennerei als selbständiger Gewerbebetrieb - also die Heranziehung zur Gewerbesteuer, wie es an sich richtig wäre - erfolgt nicht.

Da aber ein allgemein befriedigendes und gerechtes Ergebnis gefunden werden soll, muß man auch dieses Resultat kritisch betrachten. Hier hat das Nach-

sehen der Fiskus, der weniger Steuern erhält, als ihm nach dem Sachverhalt gebühren. Man könnte hier auf den Gedanken kommen, der Steuerpflichtige müsse sich damit abfinden, daß hier das Ergebnis nach der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs zu seinen Ungunsten abgeändert würde. Diesem Gedanken könnte aber nicht gefolgt werden. Wenn nämlich das Finanzamt zu viel Steuer festsetzt, kann sich der Steuerpflichtige im Rechtsschutzverfahren dagegen wehren. Wenn es jedoch zu wenig Steuer festsetzt, ist das endgültig, vorbehaltlich der speziellen Berichtigungsmöglichkeiten.

Daher ist die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs hier im Ergebnis anzuerkennen. Das ergibt auch eine Gegenüberstellung mit den oben behandelten Beispielen:
Im 1. Beispiel könnte man mit Recht sagen, daß die Entscheidung, die nur unter Betrachtung des Gewerbebetriebs ergangen ist, nicht für die Entscheidung über den Umfang der Landwirtschaft maßgebend sein darf. Mit gleichem Recht könnte man im 3. Beispiel einwenden, daß die Entscheidung über die Landwirtschaft, bei der an die Brennerei vielleicht gar nicht gedacht worden ist, nicht als

Anerkennung des gewerblichen Charakters der Brennerei angesehen werden darf. Hier aber ist bewußt der gesamte Sachverhalt gewürdigt worden. Aus diesem Grunde ist hier dem Ergebnis, das aus der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs folgt, beizutreten.

4. Zusammenfassung

Der Grundsatz des Reichsfinanzhofs, nach dem die Frage, ob ein Betrieb Nebenbetrieb eines bestimmten landwirtschaftlichen Betriebes oder ein selbständiger Gewerbebetrieb ist, maßgeblich bei der Feststellung des Einheitswertes für den landwirtschaftlichen Betrieb entschieden wird, überzeugt nicht. Erstens führt der Reichsfinanzhof für die Rechtfertigung seiner Rechtsprechung keine ausreichende Begründung an. Und zweitens können die Ergebnisse, die dieser Rechtsprechung entspringen, nicht restlos befriedigen. Im 1.Beispiel weist der Rechtsfinanzhof keinen Weg, wie die doppelte Erfassung der Brennerei als landwirtschaftlicher Nebenbetrieb und als selbständiger Gewerbebetrieb rückgängig gemacht werden kann. Die Lösung des 2. Beispiels zeigt ein ebenso uner-

quickliches Ergebnis, indem dort die Brennerei in die Einheitsbewertung überhaupt nicht einbezogen wird (Kehrseite vom 1. Beispiel). Das Ergebnis des 3. Beispiels ist bedingt haltbar; es führt allerdings leicht zu einer steuerlichen Benachteiligung des Steuerpflichtigen. Dem Resultat des 4. Beispiels kann im Ergebnis zugestimmt werden.

Aus diesen Bedenken, die sich insbesondere an den Ergebnissen der beiden ersten Beispiele zeigen, folgt, daß die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs zu dieser Frage im ganzen nicht befriedigt. Es ist nicht begründet und mit den Ergebnissen auch schwerlich vereinbar, daß das eine Verfahren den Vorrang vor dem anderen beanspruchen soll. Daher muß weiter untersucht werden, ob es einen besseren Weg zur Lösung dieser Fälle gibt, einen Weg, der systematisch befriedigt und zu brauchbaren Ergebnissen führt.

VI. Versuch einer eigenen Lösung

Es wurde schon mehrfach[1)] die hohe Bedeutung einer gerechten und gleichmäßigen Besteuerung hervorgehoben. Es bedarf hier keiner weiteren

---

1) vgl. S.14, 20, 38

Ausführung, daß die Rechtfertigung der Steuern unlösbar mit dem Begriff der Steuergerechtigkeit verbunden ist, und daß daher jede Besteuerung so gerecht wie möglich sein muß. Die Beachtung des Grundsatzes der Gerechtigkeit führt zwangsläufig zu dem weiteren Prinzip der steuerlichen Gleichmäßigkeit. Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung[1] ist ein Ausfluß des allgemeinen Gleichheitssatzes des Art. 3 GG[2] und besagt, daß bei der Handhabung der Steuergesetze gleichgelagerte wirtschaftliche Tatbestände grundsätzlich gleiche Steuern auslösen müssen.[3] Mit Recht wird gesagt, daß dem Steuerwesen der rechtliche Zwang zur gleichmäßigen Behandlung immanent ist.

Wenn demnach das Bemühen um ein Höchstmaß an steuerlicher Gerechtigkeit und Gleichmäßigkeit stets der Leitgedanke jeder steuerrechtlichen Betrachtung sein muß, dann schwebt als Ziel unserer Untersuchung das Ergebnis vor, daß sich nach

---

1) vgl. die Betonung dieses Grundsatzes in den Urteilen des Bundesfinanzhofs BStBl 1956, 226 (228) vom 29.5.1956; BStBl 1958, 42 (44) vom 22.11.1957

2) s.v.Wallis in H-H-Sp § 1 StAnpG Anm. 6; Schmidt, Stb 1960, 203 (205); Hessdörfer, Rechtsstaat S. 84

3) vgl. Maassen, Regelungen S. 9

Möglichkeit die allein gerechtfertigte Besteuerung letztlich durchsetzt, d.h. also, daß die Brennerei bei derjenigen wirtschaftlichen Einheit zu berücksichtigen ist, zu der sie nach richtiger Ansicht allein gehört. Dieses Ergebnis ist allerdings nur unter der Voraussetzung zu erreichen, daß dem Verfahren der landwirtschaftlichen Bewertung verfahrensrechtlich kein Vorrang vor dem Verfahren der Bewertung als selbständiger Gewerbebetrieb gebührt. Da die vom Reichsfinanzhof aus Gründen der Zweckmäßigkeit abgeleitete Rangordnung unter den Einheitswertbescheiden dem Zweck nicht gerecht wird und deshalb nicht überzeugend ist, besteht auch kein Anlaß für eine solche Rangordnung.

Die bisherige Erörterung hat das Bestehen einer bestimmten Rangordnung unter den einzelnen Einheitswertverfahren nicht feststellen können. Die Frage, wie die doppelte Heranziehung vermieden werden kann, ist ungelöst. Um diese Frage überzeugend zu lösen zu versuchen, muß im folgenden weiter ausgeholt werden.

Teil 2 : Die unzulässige Doppelbesteuerung

A : Grundsätzliches

Das Problem der unzulässigen Doppelbesteuerung soll zunächst ganz allgemein behandelt werden, um dabei aufzuzeigen, welche Lösungsversuche zu dieser Frage in Rechtsprechung und Lehre bisher gemacht worden sind.

I. Problematik

Das Problem der unzulässigen Doppelbesteuerung entsteht dadurch, daß derselbe Sachverhalt von zwei Steuerfestsetzungen erfaßt wird, von denen nach dem Gesetz entweder die eine oder die andere, nicht aber beide nebeneinander bestehen können.[1] Hat also z.B. der A von B ein Grundstück "geerbt", und wird dafür vom zuständigen Finanzamt die Erbschaftsteuer festgesetzt, so ist es möglich, daß das für die Grunderwerbsteuer zuständige Finanzamt die Dinge richtig erkennt, daß A das Grundstück nämlich von B durch Rechtsgeschäft unter Lebenden erworben hat, und es daraufhin das Grundstück zur

---

1) Es ist hier zunächst nur von festgesetzten Steuern die Rede. Daß dasselbe auch für die Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gilt, ergibt sich später.

Grunderwerbsteuer heranzieht, nachdem die Erbschaftsteuer längst unanfechtbar geworden ist. Nach § 3 Zif. 2 GrEStG schließt die eine Steuer die andere aus; materiellrechtlich ist also die Festsetzung beider Steuern nebeneinander unzulässig. Das Verfahrensrecht beurteilt den Fall aber anders. Danach kann die Festsetzung der Grunderwerbsteuer nicht mehr aufgehoben werden, weil sie dem Gesetz entspricht, während die Festsetzung der Erbschaftsteuer zwar unzulässig, aber rechtskräftig geworden ist und daher nicht mehr zu ändern ist. Der A, der auf diese Weise aus demselben Grundstückserwerb zur Grunderwerbsteuer und zur Erbschaftsteuer herangezogen wird, wird erwidern: ich habe es nicht verschuldet, daß die beiden Steuerstellen zu einer verschiedenen Beurteilung der Sachlage kommen. Der Staat steht mir als Einheit gegenüber. Er kann nur eine von beiden Steuern von mir fordern, entweder die Erbschaftsteuer oder die Grunderwerbsteuer. Das folgt aus § 3 Zif. 2 GrEStG und den Vorschriften des Erbschaftsteuergesetzes. Diesem Willen des Gesetzes müssen die Steuerbehörden und die Steuergerichte Rechnung tragen.[1] Wie ist hier zu helfen?

---

1) vgl. Ott StW 1935, 573 (580)

II. Fälle einer unzulässigen Doppelbesteuerung

Bevor die aufgeworfene Frage beantwortet wird, soll noch kurz auf andere Beispiele sich gegenseitig ausschließender Steuern hingewiesen werden. Nach § 4 Zif. 9 UStG ist die Festsetzung von Grunderwerbsteuer und Umsatzsteuer für denselben Vorgang nicht zulässig; es kann folglich derselbe Sachverhalt materiellrechtlich nicht zugleich zu beiden Steuern herangezogen werden. Es ist ferner nicht denkbar, daß ein und derselbe Vorgang schenkungsteuer- und einkommensteuerpflichtig oder schenkungsteuer- und umsatzsteuerpflichtig ist. Auch hier schließt materiellrechtlich die eine Steuer die andere aus; die Festsetzung der beiden Steuern nebeneinander ist nach dem materiellen Recht nicht zu rechtfertigen. Fälle einer unzulässigen Doppelbesteuerung kommen aber nicht nur dann vor, wenn wegen desselben Sachverhalts zwei verschiedene Steuern festgesetzt werden, die sich gegenseitig ausschließen, sondern auch dann, wenn ein Sachverhalt in zwei zeitlich aneinander angrenzenden Veranlagungszeiträumen erfaßt worden ist. Das ist dann der Fall, wenn z.B. eine Einnahme aus Vermietung oder Verpachtung zur Steuer im Jahre 1962

herangezogen worden ist und sich später herausstellt, daß sie erst im Jahre 1963 zugeflossen ist, und wenn sie für dieses Jahr erneut angesetzt wird. Der gleiche Fall ist gegeben, wenn wegen desselben Sachverhalts dieselbe Steuer für 2 Personen, die nicht Gesamtschuldner sind, angesetzt wird.[1] Das Problem der doppelten Besteuerung taucht ferner auf, wenn ein Gegenstand bei der Vermögensteuer zwei Personen zugerechnet wird. Schließlich ist der Fall denkbar, daß derselbe Sachverhalt zugunsten von zwei Steuerberechtigten berücksichtigt wird, z.B. bei der Lohnsummensteuer.[2]

III. Das Gemeinsame dieser Fälle

Den behandelten Fällen ist gemeinsam, daß eine "Grenzlinie"[3] gegeben ist, auf deren beiden Seiten Steueransprüche, aber eben verschiedene Steueransprüche bestehen. Wie sich oben gezeigt hat, kann die Grenzlinie zwischen zwei Steuern, zwischen zwei Veranlagungszeiträumen, zwischen zwei Personen[4] (als Steuerschuldner) oder zwischen zwei Steuer-

---

1) vgl. RFH RStBl 1939, 646 (647) vom 8.3.1939

2) s.BFH BStBl 1956, 44 vom 22.11.1955

3) Riewald spricht in diesem Zusammenhang von "Scheidelinie", vgl. Riewald in B-R-K § 152 Anm. 5 b, Abs. 11

4) s.dazu den Fall BFH BStBl 1961, 285 (286) vom 24.4.1961

berechtigten bestehen. Das Problem entsteht dadurch, daß die Behörde der Ansicht ist, der Steueranspruch liegt auf der einen Seite der Grenzlinie, und demnach die Steuer festsetzt, später aber eine weitere Festsetzung vornimmt, bei der sie davon ausgeht, daß der Anspruch auf der anderen Seite der Grenzlinie liegt. Der Meinungswandel der Behörde und die daraus folgenden widersprechenden Steuerfestsetzungen können sowohl darauf beruhen, daß die Behörde ihre Rechtsansicht ändert, als auch darauf, daß die Behörde den tatsächlichen Sachverhalt bei einer nochmaligen Würdigung anders beurteilt, sei es, daß neue Tatsachen bekannt geworden sind, sei es ohne dies. Daher werden sich doppelte Steuerfestsetzungen wegen desselben Vorgangs niemals vermeiden lassen. Deshalb legt diese Erkenntnis aber auch die Verpflichtung auf, für das in solchen "widerstreitenden Steuerfestsetzungen" liegende Problem der unzulässigen Doppelbesteuerung eine grundsätzliche und allgemeine Lösung zu finden.

B. Lösung dieser Fälle

I. Lösung nach dem Gesetz

1.) § 6 Abs. 3 StAnpG

Das Steueranpassungsgesetz beugt für besondere Sachverhalte Widersprüchen der bezeichneten Art vor oder aber weist einen Weg, wie einmal entstandene Widersprüche zu beseitigen sind. Am klarsten behandelt das Steueranpassungsgesetz dieses Problem für den Fall der mißbräuchlichen Steuerumgehung. § 6 StAnpG verbietet die Umgehung der Steuer auf "Schleichwegen"[1]. Der Schleichweg, den § 6 Abs. 1 StAnpG mit "Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts" umschreibt, ist dann gegeben, wenn ein wirtschaftlicher Erfolg, dessen Erreichen vom Gesetz besteuert werden soll, in der Absicht von Steuerumgehungen mit Hilfe bürgerlich-rechtlicher Konstruktionen derart gestaltet wird, daß entweder gar keine oder eine geringere Steuer entsteht. Ist nun der Steuerpflichtige zunächst auf Grund der von ihm - mißbräuchlich - geschaffenen Rechtslage zur Steuer herangezogen worden und ebenfalls auf Grund der

---

1) s. Wacke, Steuerrecht und Rechtsneubau S. 97

Rechtslage, die dem angestrebten wirtschaftlichen Ziel gemäß ist, so wird er praktisch für die Erreichung des gleichen Erfolges zweimal besteuert. Diese doppelte Besteuerung will § 6 Abs. 3 StAnpG dadurch vermeiden, daß eine schon unanfechtbar gewordene Steuerfestsetzung aufgehoben wird, wenn sich nachträglich herausstellt, daß der besteuerte Sachverhalt nicht die festgesetzte, sondern gemäß der Umgehungsvorschrift eine andere Steuer ausgelöst hat, und wenn diese dann festgesetzt worden ist.[1] § 6 Abs. 3 StAnpG gibt daher dem Steuerpflichtigen einen verfolgbaren Rechtsanspruch auf Beseitigung der Doppelbesteuerung[2], mithin einen Rechtsanspruch auf Wiederherstellung der einfachen Belastung. Wenn also in dem oben genannten Beispiel[3] die Tarnung des Grundstückserwerbs als Erbschaft in der Absicht der Steuerumgehung geschehen ist, dann ist der Widerspruch in den beiden Steuerfestsetzungen dadurch zu beseitigen, daß die als unrichtig erkannte erste Steuerfestsetzung gemäß § 6 Abs. 3 StAnpG berichtigt, d.h. aufgehoben wird.

---

1) § 6 Abs. 3 StAnpG spricht zwar nur davon, daß "entrichtete" Steuern zu "erstatten" sind; das bedeutet jedoch für Veranlagungssteuern, daß die "Festsetzung" "aufzuheben" ist.

2) s.v.Wallis in H-H-Sp § 6 StAnpG Anm. 8

3) vgl. S. 45

Diese Regelung in § 6 Abs. 3 StAnpG erklärt Riewald[1] aus den mit der Entstehung der Umgehungsvorschrift zusammenhängenden Umständen. Beim Mangel aller Erfahrungen im Umgang mit einer Umgehungsvorschrift habe man Mißgriffe befürchtet und wollte dem Steuerpflichtigen daher in diesem Fall einen Rechtsschutz gewähren.

2.) § 4 Abs. 3 Zif. 2 StAnpG

Da die Vorschrift des § 6 Abs. 3 StAnpG nur ganz bestimmte, eng umgrenzte Tatbestände trifft, hat die Rechtsprechung versucht, auch in anderen Fällen einen eindeutigen Rechtsanspruch des Steuerpflichtigen auf Berichtigung einer der beiden widerstreitenden Steuerfestsetzungen anzuerkennen. Sie hat sich dabei vor allem auf die Bestimmung des § 4 Abs. 3 Zif. 2 StAnpG gestützt. Häufig entscheidet sich die Frage, ob und welcher Steuertatbestand verwirklicht wird, erst in der Zukunft. Dennoch soll der Finanzbehörde die Möglichkeit eingeräumt werden, die Steuer schon dann geltend zu machen, wenn die Voraussetzungen für die Steuerschuld bis auf einen noch ungeklärten Punkt, der sich erst zu einem späteren Zeitpunkt entscheidet, gegeben

---

1) Riewald in B-R-K § 6 StAnpG Anm. 3 b Abs. 4

sind. Ein solcher Tatbestand läßt die Steuerschuld vorläufig entstehen. Wenn nun auf Grund einer vorläufigen Steuerschuld die Steuer festgesetzt worden ist und sich alsdann herausstellt, daß der Steuertatbestand endgültig in anderer Weise verwirklicht worden ist, so handelt es sich dann um widerstreitende Steuerfestsetzungen, wenn die Steuerschuld auf Grund des endgültig geklärten Steuertatbestandes noch einmal festgesetzt wird. In diesem Fall gewährt § 4 Abs. 3 Zif. 2 StAnpG dem Steuerpflichtigen einen Rechtsanspruch auf Änderung der vorangehenden Steuerfestsetzung, da hier ein Merkmal, dessen Vorliegen das Gesetz für die Steuerschuld fordert, nachträglich mit Wirkung für die Vergangenheit weggefallen ist.

Ein wichtiger Anwendungsfall für die Änderung auf Grund rückwirkender Tatbestandswandlung ist im Bilanzsteuerrecht gegeben. Es entspricht zwingendem Steuerrecht, daß das der Veranlagung zugrunde gelegte Endvermögen des Vorjahrs gleichzeitig das Anfangsvermögen des nächsten Jahres bildet. Verfahrensrechtlich stellt also das für das Vorjahr festgestellte Endvermögen ein Tatbestandsmerkmal für die Gewinnermittlung des nächsten Jahres dar. Das Finanzamt hat selbständig nur noch das Endvermögen des neuen Jahres zu berechnen. Wenn das

Endvermögen des Vorjahrs z.B. im Rechtsmittelwege oder infolge Berichtigungsveranlagung abgeändert wird, so ist auch die Gewinnberechnung des folgenden Jahres im Rahmen jener Änderung von Amts wegen und ohne Rücksicht auf eine etwa eingetretene Rechtskraft der Veranlagung zu berichtigen. Wenn sich die Berichtigung zugunsten des Steuerpflichtigen auswirkt, liegt darin die Beseitigung einer doppelten Heranziehung. Daß der durch die Änderung der Vorjahrsbilanz auftauchende Widerspruch durch entsprechende Berichtigung der Steuerfestsetzung für das laufende Jahr zu beseitigen ist, hat sowohl der Reichsfinanzhof[1)] als auch der Bundesfinanzhof[2)] mit dem Hinweis auf § 4 Abs. 3 Zif.2 StAnpG[3)] begründet, da die Vorjahrsbilanz Tatbestandsmerkmal für die Steuer des laufenden Jahres ist.[4)]

---

1) vgl. RFH RStBl 1930, 328 (329) vom 5.2.1930; RStBl 1931, 908 (909) vom 19.8.1931; RStBl 1932, 159 (160) vom 2.9.1931; StW 1937, Nr. 472 vom 21.7.1937

2) vgl. BFH BStBl 1952, 144 (146) v. 1.4.1952; BStBl 1956, 250 v. 3.7.1956; BStBl 1960, 444 (446) v. 25.8.1960

3) früher § 214 Abs. 2 AO

4) Riewald hatte diesen Fall bisher unter dem Gesichtspunkt der Folgeänderung gemäß § 218 Abs. 4 AO betrachtet (vgl. Riewald in B-R § 4 StAnpG Anm. 3) Er hat diese Auffassung inzwischen aufgegeben (vgl. Riewald in B-R-K § 4 StAnpG, Anm. 3 Abs. 2)

II. Weitere Lösungsversuche des Reichsfinanzhofs

Die bisher erörterten Fälle fanden ihre Lösung in den gesetzlichen Vorschriften des § 6 Abs. 3 und § 4 Abs. 3 Zif. 2 StAnpG. Diese Entscheidungen haben die Frage, wie einander widerstreitende Steuerfestsetzungen in Einklang zu bringen sind, in befriedigender Weise gelöst. Damit ist aber nur eine geringe Zahl von Fällen widersprechender Steuerfestsetzungen erfaßt. Für die Mehrzahl der Fälle bleibt die Lösung noch offen, da sie weder unter § 6 Abs. 3 noch unter § 4 Abs. 3 Zif.2 StAnpG subsumiert werden können. Gleichwohl hat sich die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs auch um die Lösung einiger verbleibender Fälle bemüht und dabei in einigen Fällen gleichfalls einen Rechtsanspruch auf Beseitigung des Widerspruchs anerkannt. Die Begründungen, die der Reichsfinanzhof in diesen zu behandelnden Entscheidungen gegeben hat, können allerdings nicht überzeugen.

In einem Fall[1] hat eine AG eine Vergütung an ein Aufsichtsratmitglied, die sie irrtümlich als Lohn ansah, dem Lohnsteuerabzugsverfahren unterworfen. Später führte sie für dieselbe Vergütung noch die Abgabe der Aufsichtsratsmitglieder ab. Nach Ansicht des Reichsfinanzhofs entsteht damit für das Aufsichtsratsmitglied ein Erstattungsanspruch nach § 152 Abs. 1 AO. Der Reichsfinanzhof[1] rechtfertigt diesen Anspruch damit, daß der steuerbegründende Tatbestand, für den die AG für Rechnung des Aufsichtsratsmitglieds Abzüge zu bewirken hatte, die Zahlung der Vergütung an ihn ist, und daß für die Zahlung dieser Vergütungen nur ein Abzug gesetzlich vorgeschrieben ist, nämlich die Abgabe der Aufsichtsratsmitglieder. Folglich läge insoweit, als die AG von denselben Vergütungen zweimal Steuerabzüge abgeführt

---

1) s. RFH Bd. 44, 123 (124) vom 2.6.1938

hat, der nach § 152 Abs. 1 AO einen Erstattungsanspruch begründende Fall vor, daß eine Steuer "doppelt gezahlt" ist.

Der Reichsfinanzhof verkennt hier die das steuerliche Verfahren kennzeichnende Trennung in Veranlagungs- und Erhebungsverfahren, die streng voneinander zu scheiden sind. Die Feststellung, ob und in welcher Höhe eine Steuerschuld besteht, gehört dem Veranlagungsverfahren an[1)], das sich im Rechtsmittelverfahren gegen die Steuerfestsetzung fortsetzen kann.

Dagegen ist Gegenstand des Erhebungsverfahrens die Verwirklichung der Zahlungsschuld, insbesondere also Zahlung, Aufrechnung, aber auch Erlaß und Stundung. Streitigkeiten um die Frage, ob die Zahlungsschuld mit Recht begründet worden ist, gehören nicht in das Erhebungsverfahren; diese sind im Veranlagungsverfahren auszutragen.[1)]

---

1) vgl. Riewald in B-R-K vor § 97 Vorbem. 2

Die Erstattung wegen doppelter Zahlung ist gewissermaßen die Kehrseite der Entrichtung der Steuer und daher Gegenstand des Erhebungsverfahrens. Sie setzt voraus, daß dieselbe Steuer zweimal entrichtet ist.[1] In der zitierten Entscheidung ist aber nicht eine Steuer doppelt bezahlt worden, sondern für denselben Vorgang sind zwei verschiedene Steuern entrichtet worden. Die Frage, welche der beiden Steuern mit Recht erhoben worden ist, kann nicht im Rahmen des Erhebungsverfahrens erörtert werden. Die Entscheidung dieser Frage gehört in das Veranlagungsverfahren. Über die Trennung in Veranlagungs- und Erhebungsverfahren kann man sich nicht einfach hinwegsetzen. Daher kann der Lösung des Reichsfinanzhofs über § 152 AO, der allein das Erhebungsverfahren zum Gegenstand hat, nicht gefolgt werden. Somit ist das Problem der widersprechenden Steuerfestsetzungen

---

1) s. Kühn § 152 Anm. 3

mit dem Gesichtspunkt der Doppelzahlung nicht zu lösen.[1)]

Der Einkommensteuersenat des Reichsfinanzhofs[2)] hatte im Jahre 1937 den Fall zu entscheiden, daß Einkommensteuer festgesetzt worden war, nachdem derselbe Vorgang bereits - allerdings zu Unrecht - zur Schenkungsteuer herangezogen worden war. Er hat dahin erkannt, daß die zu Unrecht festgesetzte Schenkungsteuer auf die mit Recht festgesetzte Einkommensteuer anzurechnen ist. Er hat seine Lösung lediglich auf die Generalklausel des § 1 StAnpG gestützt. Hier stößt man auf das typische Bemühen, ein Problem über eine im Tatbestand schwammige Generalklausel zu lösen. Die Zuflucht zu einem derart schwankenden Rechtsboden kann aber nicht als befriedigende Lösung angesprochen werden. Der Reichsfinanzhof läßt es völlig offen, welche Voraussetzungen er an die Anrechnung knüpft. Er

---

1) so auch im Ergebnis Riewald in B-R-K § 152 Anm. 2 Abs. 6 sowie § 152 Anm. 5 b Abs. 5

2) s. RFH Bd. 42, 249 (251) vom 8.11.1937

gibt keinen Anhaltspunkt dafür, in welchen Fällen angerechnet werden soll. Daher ist die Lösung dieser Fälle mit dem Hinweis auf § 1 StAnpG nicht haltbar.

Schließlich hatte der gleiche Senat im Jahre 1939[1] zu einem Fall Stellung zu nehmen, in dem bestimmte Einkünfte, die zu Unrecht dem A zugerechnet waren, später richtigerweise dem B zugerechnet wurden. Der Reichsfinanzhof rechtfertigte die Berichtigung der Veranlagung des A mit dem Hinweis auf § 4 Abs. 3 Zif. 2 StAnpG, der der nachträglichen Tatbestandswandlung steuerlich die Rückwirkung beilegt, daß die Steuerfestsetzung zu ändern ist. Wenn aber § 4 Abs. 3 Zif. 2 StAnpG von dem Wegfall eines Besteuerungsmerkmals spricht, so setzt dies voraus, daß ein solches Merkmal zunächst bestanden haben muß. Merkmal i.S. dieser Vorschrift ist jedes Steuermerkmal, das nach dem Gesetz die Entstehung des Anspruchs dem Grunde oder der Höhe nach betrifft.[2] Da aber im genannten Fall bei A niemals ein "Merkmal" vorhanden gewesen ist, kann

---

1) s. RFH RStBl 1939, 646 (647) vom 8.3.1939

2) vgl. v. Wallis in H-H-Sp § 4 StAnpG Anm. 5

auch keines weggefallen sein. Die Heranziehung des § 4 Abs. 3 Zif. 2 StAnpG auf diesen Fall ist verfehlt. Daher kann auch diesem Lösungsversuch des Reichsfinanzhofs nicht zugestimmt werden.

In den oben behandelten Fällen[1)] hat die Rechtsprechung zwar einen Rechtsanspruch des Steuerpflichtigen auf die Lösung widersprechender Steuerfestsetzungen anerkannt; sie hat aber eine überzeugende Begründung dafür vermissen lassen.

III. Lösung im Falle einer materiellrechtlich vorrangigen Steuer

1.) Lösung nach der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs

Der Reichsfinanzhof hatte sich schon recht früh mit Fällen zu befassen, die zwar grundsätzlich den Tatbestand von zwei verschiedenen Steuern erfüllen, in denen aber einer Steuer materiellrechtlich der Vorrang vor der anderen Steuer eingeräumt ist. Die Entscheidungen dazu, ob das

---

1) vgl. S. 56-61

Problem dadurch zu lösen ist, daß auch der Steuerfestsetzung ein entsprechender Vorrang eingeräumt wird, gehen auseinander.

Der Reichsfinanzhof mußte bereits in einer Entscheidung im 16. Bande[1] zu dieser Frage Stellung nehmen. Es ging dort um einen Fall, in dem die Festsetzung einer Schenkungsteuer oder einer Grunderwerbsteuer in Betracht kam, zwei Steuern also, die einander ausschließen (§ 3 Zif. 2 GrEStG). Der erkennende Senat hatte damals festgestellt, daß von dem Schenkungsteuerschuldner keine Grunderwerbsteuer mehr erhoben werden kann, soweit eine Schenkung rechtskräftig festgesetzt ist. Von besonderer Bedeutung ist in unserem Zusammenhang, daß der Senat eine Prüfung darüber, ob die Schenkungsteuer zu Recht erhoben ist oder nicht, überhaupt ganz ausgeschlossen hat. Nach seiner Meinung kommt es allein darauf an, wieweit das Finanzamt das Geschäft als Schenkung angesehen habe. Der Reichsfinanzhof ist also der Ansicht, daß ein Erwerbsvorgang i.S.d. § 3 Zif. 2 GrEStG auch dann als der Besteuerung nach dem Erbschaft-

---

1) s. RFH Bd. 16,25 (27 f) vom 13.3.1925

steuergesetz unterliegend anzusehen ist, wenn das sachlich-rechtlich nicht der Fall ist, eine solche Steuer aber rechtskräftig geworden ist. Nach Überzeugung des Reichsfinanzhofs muß die Entscheidung der Schenkungsteuerstelle für die Grunderwerbsteuerstelle ohne Zweifel bindend sein. Der Reichsfinanzhof begründet seine Auffassung in der zitierten Entscheidung mit dem Hinweis auf § 8 Nr. 1 (heute § 3 Zif. 2) GrEStG; denn diese Bestimmung bezwecke zu verhüten, daß der Steuerpflichtige wegen desselben Tatbestandes sowohl zur Schenkungsteuer als auch zur Grunderwerbsteuer herangezogen werden könne. Das führe dazu, daß Grunderwerbsteuer nur gefordert werden dürfe, wenn wegen desselben Vorganges eine Schenkungsteuer nicht erhoben oder der ergangene Bescheid vorher oder gleichzeitig wieder rückgängig gemacht ist. Der Reichsfinanzhof vertritt also in seiner Entscheidung im 16. Bande die Auffassung, daß in einem Fall, in dem die durch § 3 Zif. 2 GrEStG privilegierte Schenkungsteuer bereits rechtskräftig festgesetzt worden ist, die Festsetzung der zurücktretenden Grunderwerbsteuer für denselben Sachverhalt unter allen Umständen unzulässig ist,

unabhängig davon, ob die Schenkungsteuer zu Recht oder zu Unrecht erhoben wird.

Im gleichen Sinne entscheidet der Reichsfinanzhof[1] im Jahre 1930 in einem ähnlichen Fall.

Der Reichsfinanzhof hatte sich mehrfach mit Fällen zu beschäftigen, die umgekehrt lagen als der im 16. Band behandelte Fall. Er hat dabei zum Ausdruck gebracht, daß die rechtskräftige Festsetzung von Grunderwerbsteuer für den Eigentumsübergang von einem durch Schenkung erworbenen Grundstück der Festsetzung von Schenkungsteuer nicht entgegenstehe. Der Umstand, daß Grunderwerbsteuer zu Unrecht entrichtet ist, bleibt also bei der Festsetzung der Schenkungsteuer unberücksichtigt.[2] Der Reichsfinanzhof hält hiernach an der in einigen nicht veröffentlichten Entscheidungen vertretenen Rechtsauffassung nicht mehr fest, wonach bei rechtskräftiger Festsetzung einer Grunderwerbsteuer für denselben Vorgang eine Erbschaft- oder Schenkungsteuer nicht festzusetzen sei.[3]

---

1) s. RFH StW 1930 Nr. 1405 vom 24.9.1930

2) s.RFH RStBl 1930, 365 vom 8.11.1929;
RFH Bd. 34, 137 (140 f) vom 7.7.1933;
Bd. 47, 112 (113) vom 27.6.1939

3) vgl. RFH Bd. 34, 137 (142)

Der Reichsfinanzhof stützt seine neue Rechtsauffassung auf die Bestimmung des § 3 Zif. 2 GrEStG, indem er darauf hinweist, daß das Erbschaftsteuergesetz eine umgekehrte Vorschrift, d.h. eine Vorschrift, daß die Erbschaft- oder Schenkungsteuer entfalle, soweit bereits eine Grunderwerbsteuer festgesetzt sei, nicht kenne. Einen solchen Rechtssatz könne aber auch die Praxis nicht entwickeln. Dadurch würde nämlich der Rechtssatz in § 3 Zif. 2 GrEStG für die umgekehrt liegenden Fälle in das Gegenteil abgeändert werden. Der in § 3 Zif. 2 GrEStG verankerte Grundsatz, daß die Schenkungsteuer den Vorrang vor der Grunderwerbsteuer habe, würde im Ergebnis dahin abgewandelt werden, daß von den beiden Steuern die später festzusetzende der früher festgesetzten auszuweichen habe. Der Reichsfinanzhof[1] hebt hervor, daß es durchaus nicht gleichgültig ist, ob die Grunderwerbsteuer der Schenkungsteuer ausweicht oder umgekehrt; denn die beiden Steuern sind verschieden in ihrer Höhe, und die Haftung für die Steuerschuld ist verschieden geregelt. Da sich also der Grundsatz des § 3 Zif. 2 GrEStG nicht umkehren läßt, so ist bei Schenkung von Grundstücken eine Schen-

---

1) s. RFH Bd. 34, 137 (141)

kungsteuer ohne Rücksicht darauf festzusetzen, ob für denselben Vorgang bereits eine Grunderwerbsteuer festgesetzt worden ist.

Die gegenteilige Ansicht - also keine Festsetzung von Schenkungsteuer nach rechtskräftiger Festsetzung einer Grunderwerbsteuer - läßt sich nach Auffassung des Reichsfinanzhofs[1] nicht damit begründen, daß für ein und denselben Steuerfall nicht zweimal Steuer festgesetzt werden könne. Es handele sich bei den beiden Veranlagungen zwar um denselben Lebensvorgang, aber um verschiedene Steuerarten und damit um verschiedene Steuerfälle.[2]

In den bisher behandelten Entscheidungen setzte sich stets die durch § 3 Zif. 2 GrEStG privilegierte Schenkungsteuer im Ergebnis durch. Während der Reichsfinanzhof aber im 16. Bande an der rechtskräftigen Schenkungsteuer festhielt ohne Prüfung darüber, ob sie zu Recht oder zu Unrecht festgesetzt worden ist, lagen den übrigen Entscheidungen unbestritten schenkungsteuerpflichtige Tatbestände zugrunde.

---

1) s.RFH Bd. 47, 112 (113)

2) so auch Kloß StW 1925, 218 (231 f); Barske Komm. zur RAbgO S. 168; Ott StW 1935, 573 (582)

Im diametralen Gegensatz zu der Entscheidung im 16. Bande steht eine Entscheidung des Reichsfinanzhofs im 37. Bande[1], die deutlich zeigt, daß die durch das Gesetz bevorrechtigte Steuer nur dann festgesetzt bzw. die bereits erfolgte Festsetzung nur dann aufrechterhalten werden darf, wenn sie tatsächlich den Tatbestand dieses Steuergesetzes erfüllt. Dort[1] ging der Streit um die Auslegung der Befreiungsvorschrift des § 4 Zif. 9 UStG, die den Vorrang der Grunderwerbsteuer gegenüber der Umsatzsteuer festlegt. Der Reichsfinanzhof teilt uneingeschränkt die Meinung des Finanzgerichts, das, ohne die Tatsache der rechtskräftigen Grunderwerbsteuerveranlagung rechtlich zu würdigen, selbständig geprüft hat, inwieweit ein Umsatz von Grundstücken i.S.des Grunderwerbsteuergesetzes angenommen werden kann. Der Reichsfinanzhof macht unmißverständlich die Anwendung der Befreiungsvorschrift des § 4 Zif. 9 UStG allein davon abhängig, daß der zu besteuernde Vorgang ein solcher i.S. des Grunderwerbsteuergesetzes ist, d.h. grundsätzlich unter das Grunderwerbsteuergesetz fällt. Nur wenn diese Voraussetzung vorliegt, ist die

---

1) s. RFH Bd. 37, 109 (112) vom 14.12.1934

umsatzsteuerrechtliche Befreiungsvorschrift anzuwenden. Der Reichsfinanzhof leitet das nicht nur aus dem Wortlaut, sondern auch aus dem Zweck der Vorschrift ab, die die Berücksichtigung eines und desselben Umsatzes bei der Umsatzsteuer und bei der Grunderwerbsteuer verhindern will, dabei aber nur an solche Vorgänge denkt, die grundsätzlich von beiden Steuergesetzen erfaßt werden. Wenn also ein Tatbestand grundsätzlich nicht unter das Grunderwerbsteuergesetz fällt, so ist die Anwendung des § 4 Zif. 9 UStG ausgeschlossen. Das muß nach der Auffassung des Reichsfinanzhofs Bd. 37, 109 (112) auch für den Fall gelten, daß die Grunderwerbsteuerstelle zu Unrecht das Grunderwerbsteuergesetz auf einen bei richtiger Auslegung des Gesetzes nicht darunter fallenden Tatbestand angewendet hat.

Die Feststellung des Reichsfinanzhofs[1], daß das Finanzgericht wegen der Umsatzsteuer zu einer selbständigen Prüfung der Frage, ob Umsätze von Grundstücken i.S.des Grunderwerbsteuergesetzes vorliegen, befugt und verpflichtet ist, ohne durch

---

1) s. RFH Bd. 37, 109 (114)

die rechtskräftige Festsetzung der an sich privilegierten Grunderwerbsteuer gebunden zu sein, widerspricht dem Geist der Entscheidung im 16. Bande.[1] Der Reichsfinanzhof leugnet zwar diesen Widerspruch, weil es sich dort um das Zusammentreffen von Grunderwerbsteuer und Schenkungsteuer handele. Der wesentliche Unterschied dieser beiden Entscheidungen besteht aber ganz offensichtlich darin, daß im 16. Bande eine Prüfung, ob die vorrangige Schenkungsteuer zu Recht festgesetzt ist, überhaupt ausgeschlossen ist, während hier der Reichsfinanzhof von dieser Auffassung ausdrücklich abrückt, indem er die Umsatzsteuerstelle selbständig und unabhängig von der Grunderwerbsteuerstelle prüfen läßt, ob Umsätze von Grundstücken i.S. des Grunderwerbsteuergesetzes vorliegen. Diese Entscheidung räumt also einer rechtskräftigen Festsetzung der privilegierten Grunderwerbsteuer nicht den Vorrang ein. Obgleich also das Gesetz auch hier den Vorrang einer Steuer gegenüber einer anderen normiert, wird dadurch - entgegen RFH Bd. 16, 25 - eine Festsetzung der grundsätzlich

---

1) vgl. S. 62

ausweichenden Steuer dann nicht gehindert, wenn diese allein den Tatbestand erfüllt.

2.) Lösung nach der Lehre

Im Schrifttum ist das Urteil des Reichsfinanzhofs im 16. Bande S. 25 zum Teil gebilligt worden.[1] Jahn[2] meint, der Steuerschuldner dürfe sich auf rechtskräftig gewordene Entscheidungen verlassen; er weist ferner auf den Grundsatz "ne bis in idem" hin. Fuchs[3] hält die Erhebung von Umsatzsteuer, nachdem für den gleichen Vorgang bereits rechtskräftig Grunderwerbsteuer erhoben worden ist, deshalb nicht für möglich, weil dabei der Begriff der Steuer verkannt werde. Fuchs führt seine Ansicht auf § 1 AO zurück, wonach Steuern Geldleistungen sind, die allen auferlegt werden, die den gesetzlichen Tatbestand erfüllen. Daraus, daß es sich bei den Steuern um auf Geld gerichtete Ansprüche handelt, leitet Fuchs ab, daß solche Ansprüche keine "Einkommensteuer-Ansprüche" oder "Umsatzsteuer-Ansprüche", sondern einfach auf

---

1) vgl. Hirschwald JW 1926, 1060; Bühler I S.407; Jahn StW 1930, 205 ff; Fuchs DStZ/A 1956, 367 (369); Tipke in T-K § 93 Anm. 3; Riewald in B-R-K § 152 Anm. 5 b Abs. 9

2) Jahn StW 1930, 205 (214)

3) Fuchs DStZ/A 1956, 367 (369)

Zahlung einer bestimmten Geldsumme gerichtete Ansprüche seien. Der Begriff der "Einkommensteuer-Schuld" diene dabei nur der Konkretisierung, unter welchem rechtlichen Aspekt die Schuld beurteilt und festgestellt worden ist. Rechtskräftig werde nur die Steuer, das bedeutet aber nach der Meinung von Fuchs, daß nur der Geldanspruch an sich rechtskräftig wird. Wenn die rechtliche Würdigung eines Sachverhalts zu einer rechtskräftigen Steuerfestsetzung geführt hat, dann ist dieser Sachverhalt nach der Auffassung von Fuchs einer nochmaligen widersprechenden rechtlichen Beurteilung nicht mehr zugänglich.

Im Schrifttum wendet sich neben Kloß[1], Becker[2], und Sölch[3] besonders nachdrücklich Ott[4] gegen die Entscheidung des Reichsfinanzhofs im 16. Bande. Ott ist der Überzeugung, daß sich aus §§ 204 ff AO das Recht und die Pflicht der Grunderwerbsteuerstelle ergibt, selbständig und unabhängig von der Erbschaftsteuerstelle zu prüfen, ob und inwieweit

---

1) Kloß StW 1925, 218 (231 ff)

2) Becker § 81 Anm. 1a (6. Aufl. 1928)

3) Sölch StW 1935, 269 (274)

4) Ott StW 1935, 573 (582)

Erbschaft oder Schenkung vorliegt, und die Befreiung von der Grunderwerbsteuer gem. § 3 Zif. 2 GrEStG einzutreten hat. Daß auch eine rechtskräftige Beurteilung durch die Erbschaftsteuerstelle die Grunderwerbsteuerstelle nicht binden kann, begründet Ott mit einem Hinweis auf das Rechtsmittelverfahren. Eine solche Bindung würde nämlich voraussetzen, daß z.B. im Rechtsmittelverfahren über die Schenkungsteuer der Fall auch in allen seinen Beziehungen zur Grunderwerbsteuer geklärt und entschieden werden könnte. Das sei erstens aus sachlichen Gründen nicht möglich, weil die Rechtsmittelbehörde einen nach ihrer Meinung zu Unrecht ergangenen Schenkungsteuerbescheid nicht etwa einfach durch einen Grunderwerbsteuerbescheid ersetzen kann[1], sondern nur von der Schenkungsteuer freistellen kann. Zweitens sei es aber auch bezüglich der in Betracht kommenden Personen nicht möglich, weil beispielsweise eine gegen den Erwerber ergangene Heranziehung zur Schenkungsteuer gegenüber dem für die Grunderwerbsteuer etwa in Anspruch genommenen Veräußerer keine Rechtskraft erzeugen kann.

---

1) vgl. Ott StW 1935, 573 (582); Becker § 81 Anm. 1 a (6. Aufl. 1928)

3.) Eigene Stellungnahme

Der Lösung des Reichsfinanzhofs im 16. Bande[1] kann nicht gefolgt werden. Diese Entscheidung sowie die sie bejahenden Stimmen legen der Rechtskraft eine über die in Frage stehende Steuer selbst sich erstreckende Bedeutung bei, die nicht gerechtfertigt ist.

Die Auffassung von Fuchs[2] muß abgelehnt werden. Steuerfall ist nicht der wirtschaftliche Vorgang in allen seinen steuerlichen Beziehungen, sondern der wirtschaftliche Vorgang immer nur im Hinglick auf eine ganz bestimmte Steuer und auf einen bestimmten Steuerpflichtigen.[3] Fuchs[2] übersieht, daß die Urteilsformel nicht lediglich auf einen Geldbetrag lautet, sondern etwa darauf, daß die "Umsatzsteuer für das Kalenderjahr .... auf .... DM festgesetzt" wird. Der Urteilsspruch bezieht sich also durchaus auf eine ganz bestimmte, einzeln genannte Steuerart. Deshalb erwächst er auch nur

---

1) s.S. 62

2) Fuchs vgl. S. 70, 71

3) vgl. auch Ott StW 1935, 573 (582)

bezüglich dieser genannten einzelnen Steuerart in Rechtskraft. Daher ist der Meinung Blenckes[1] beizutreten, daß der nochmaligen Würdigung des dem Urteilsspruch zugrunde liegenden Sachverhalts bei einer anderen Steuerart nichts im Wege steht. Mit Recht weist Blencke[1] auch darauf hin, daß die Steuerentscheidung im Tenor nicht auf den konkreten Sachverhalt eingeht. Daher kann sich die materielle Rechtskraft auch nicht auf den Sachverhalt erstrecken, sondern bleibt auf den Urteilsausspruch beschränkt.[2]

Die Entscheidung des Reichsfinanzhofs im 16. Bande ist auch deshalb abzulehnen, weil bei der Festsetzung der 1. Steuer (der Schenkungsteuer) nur entschieden worden ist, daß diese Steuer gegeben ist. Ob etwa die andere Steuer (die Grunderwerbsteuer) gegeben ist, darüber ist bei der Heranziehung zur 1. Steuer nicht entschieden worden. Die Frage hat schon deshalb nicht entschieden werden können, weil diese Entscheidung u.U. in den Zuständigkeitsbereich einer anderen Behörde fällt.

---

1) Blencke DStR 1959, 224 (226)

2) vgl. auch RFH Bd. 42, 249 (250)

Daher wird hier die Meinung vertreten, daß die auf Grund der verschiedenen Steuergesetze entspringenden Steueransprüche, auch wenn sie sich auf denselben Lebensvorgang beziehen, selbständig sind und einem verschiedenen Schicksal unterliegen. Das gilt auch dann, wenn die Steueransprüche einander ausschließen. Der gleiche Sachverhalt kann demnach auf Grund sich widersprechender Steuerbescheide zu verschiedenen Steuern herangezogen werden. In einem solchen Fall hindert der vorangehende rechtskräftige Steuerbescheid eine erneute, abweichende Beurteilung desselben Sachverhalts in einem weiteren Bescheid nicht. Daraus folgt, daß, selbst wenn die materiellrechtlich vorrangige Steuer festgesetzt ist, derselbe Sachverhalt zur grundsätzlich zurücktretenden Steuer dann herangezogen werden kann, wenn diese allein dem Lebensvorgang gerecht wird. Das bedeutet aber, daß auch in den Fällen, in denen eine Steuer festgesetzt ist, die gegenüber einer anderen Steuer privilegiert ist, eine doppelte Besteuerung möglich ist. Somit bietet also auch die gesetzliche Anerkennung eines materiellrechtlichen Vorrangs keine Handhabe für die Lösung der hier behandelten verfahrensrechtlichen Frage.

IV. Rechtsbehelfe

Die Rechtsprechung hat noch verschiedene andere Möglichkeiten aufgezeigt, um den Widerspruch einer unzulässigen Doppelbesteuerung zu lösen.

1. Berufungsverfahren

Zunächst hat der Reichsfinanzhof den Steuerpflichtigen auf das Berufungsverfahren verwiesen.[1)]
Dieser Weg gewährt deshalb keine Sicherheit, weil die Festsetzung sehr oft schon rechtskräftig sein wird. Die Schwierigkeiten tauchen gerade gegenüber einem rechtskräftigen Bescheid auf.
Dies hat auch der Reichsfinanzhof[1)] erkannt, indem er darauf hinweist, daß gegebenenfalls Nachsicht gem. § 86 AO gewährt werden könne, wenn die unrichtige Festsetzung nicht mehr hat angefochten werden können.[2)]

Die Position des Steuerpflichtigen wird durch die Aussicht auf Nachsichtgewährung nicht wesentlich verbessert; denn Nachsicht wegen Versäumung der

---

1) s. RFH Bd. 34, 137 (141); Bd. 47, 112 (114)

2) vgl. auch BFH BStBl 1951, 161 (162) v. 11.7.1951; BStBl 1953, 165 vom 10.4.1953

Rechtsmittelfrist kann gem. § 86 AO nur derjenige beantragen, der ohne Verschulden verhindert war, die Frist einzuhalten. Es erscheint sehr zweifelhaft, ob die nachträgliche Erkenntnis, daß der Bescheid zu Unrecht ergangen ist oder daß er den Steuerpflichtigen sonst irgendwie belastet, als ausreichender Nachsichtgrund für die Versäumnis der Rechtsmittelfrist anerkannt werden kann. Ott[1] äußert mit Recht starke Bedenken. Denn da die Nachsichtgewährung voraussetzt, daß die Einhaltung der Rechtsmittelfrist unverschuldet versäumt worden ist, kann Nachsicht nur gewährt werden, wenn sich der Steuerpflichtige in einem entschuldbaren Irrtum darüber befunden hat, in welcher Frist und Form das Rechtsmittel einzulegen war. Stets ist demnach für die Gewährung von Nachsicht Voraussetzung, daß der Irrtum die Rechtsmittelfrist selbst oder die Form der Einlegung des Rechtsmittels betrifft.[2] Es kommt also für die Nachsichtgewährung entscheidend darauf an, ob der Steuerpflichtige die Frist positiv hat wahren wollen, sie dann aber schuldlos doch hat verstreichen las-

---

1) Ott StW 1935, 573 (589)

2) vgl. RFH Bd. 10, 151 (152) vom 12.7.1922; Bd. 10, 243 (244) vom 11.10.1922; BFH BStBl 1960, 178 vom 22.1.1960; v. Wallis in H-H-Sp § 86 Anm.6

sen, oder ob er bewußt von der Einlegung eines Rechtsmittels Abstand genommen hat.[1] Wollte der Steuerpflichtige den Rechtsmittelweg beschreiten und hat er nur entschuldbar über Beginn und Dauer der Frist geirrt, dann ist ihm Nachsicht zu gewähren.[2] Wenn er dagegen von einem Rechtsmittel bewußt keinen Gebrauch gemacht hat, weil er den Steuerbescheid irrtümlich für richtig hielt, dann hat er nicht über die Rechtsmittelfrist, sondern über materielles Recht geirrt.[3] In diesem Fall war der Steuerpflichtige nicht verhindert, rechtzeitig ein Rechtsmittel einzulegen. Da er die Frist bewußt und gewollt hat verstreichen lassen, kann ihm hier Nachsicht nicht gewährt werden.[4]

In unseren Fällen handelt es sich darum, daß materielle Unrichtigkeit des Bescheides geltend gemacht

---

1) so im Ergebnis RFH RStBl 1934, 808 (809) vom 8.6.1934; RStBl 1935, 1212 (1213/1214) vom 8.4.1935; Bd. 44, 123 (124) vom 2.6.1938

2) vgl. BFH BStBl 1954, 290 vom 29.7.1954; Tipke in T-K § 86 Anm. 15

3) vgl. BFH BStBl 1958, 337 (339) vom 7.5.1958; BStBl 1960, 178 vom 22.1.1960

4) s. RFH RStBl 1934,50 (51) vom 20.12.1933

wird. Daß für solche Fälle irgendwo Nachsicht gewährt worden wäre, kann nicht festgestellt werden. Das überrascht auch deshalb nicht, weil hier der Steuerpflichtige den Steuerbescheid bewußt und gewollt rechtskräftig werden ließ, indem er bewußt kein Rechtsmittel eingelegt hat. Es ging dem Steuerpflichtigen also gar nicht darum, die Rechtsmittelfrist etwa positiv wahren zu wollen. Daher kann wegen nachträglich erkannter materieller Unrichtigkeit des anzufechtenden Bescheides Nachsicht nicht gewährt werden.

Wer in diesen Fällen dennoch mit dem Reichsfinanzhof[1)] einen Nachsichtgrund sieht, muß beachten, daß die Nachsichtgewährung an die Jahresfrist des § 87 Abs. 5 AO gebunden ist. "Nach Ablauf eines Jahres, vom Ende der versäumten Frist an gerechnet, kann die Nachsicht nicht mehr begehrt oder ohne Antrag bewilligt werden" (§ 87 Abs. 5 AO). Diese Jahresfrist ist von der Rechtsprechung und der Lehre nicht einmütig hingenommen worden. Der Streit entbrannte bei der Frage, ob die Jahresfrist für alle Fälle uneingeschränkt gelte oder ob sie Ausnahmen zulasse.

---

1) s. S. 76, Fußnote 1

Der Reichsfinanzhof[1] hat die Jahresfrist des § 87 Abs. 5 AO unter Berufung auf § 1 Abs.3 StAnpG in einem besonderen Fall nicht angewendet, weil sie mit der nationalsozialistischen Weltanschauung nicht in Einklang stände, und das Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung verletzt werde.

Über den eindeutigen Wortlaut des § 87 Abs. 5 AO setzen sich auch die Finanzgerichte Hannover[2] und Nürnberg[3] hinweg, die eine Durchbrechung der Jahresfrist in besonders gelagerten, eng zu umgrenzenden Ausnahmefällen für zulässig halten. Das Finanzgericht Hannover begründet seine Auffassung mit "verfassungskonformer Auslegung", während das Finanzgericht Nürnberg die Durchbrechung zur "Vermeidung von Unrecht" für geboten hält. Diese Entscheidungen können für unsere Betrachtung jedoch nicht fruchtbar gemacht werden; denn in dem Urteil des FG Hannover ist der Sachverhalt überhaupt nicht angegeben, d.h. nicht veröffentlicht,

---

1) s. RFH Bd. 40, 169 (173) vom 28.10.1936

2) FG Hannover EFG 1960, 195 vom 28.8.1959

3) FG Nürnberg EFG 1960, 320 (321) vom 27.11.1959

während das FG Nürnberg die Nachsicht nicht wegen nachträglich erkannter materieller Unrichtigkeit des anzugreifenden Bescheides gewährt. Es ist oben bereits festgestellt worden, daß offenbar keine Entscheidung vorliegt, in der für die hier behandelten Fälle Nachsicht eingeräumt, geschweige denn, daß die Überschreitung der Jahresfrist zugelassen worden wäre.

Im Schrifttum haben Berger[1], Kühn[2], Schönwald[3], Vangerow[4], Vogel[5] und v. Wallis[6] ihre Bedenken vorsichtig und ganz allgemein in der Weise formuliert, daß es immerhin zweifelhaft sein könne, ob nicht in Ausnahmefällen die Frist des § 87 Abs.5 AO außer acht gelassen werden darf oder muß, um den Willen des Gesetzgebers zu erfüllen.

---

1) Berger, Reichsabgabenordnung Abt. 00, S. 39

2) Kühn § 87 Anm. 4

3) Schönwald DStZ 1938, 1006 (1012)

4) Vangerow StW 1959 Sp. 21 ff

5) H. Vogel "Treu und Glauben" S. 41

6) v. Wallis in H-H-Sp § 87 Anm. 2

Bevor geprüft wird, ob unseren Fällen ein solcher Ausnahmecharakter zukommt, ist danach zu fragen, ob überhaupt grundsätzlich ein Ausnahmefall die Durchbrechung der Jahresfrist rechtfertigen kann.

Der Bundesfinanzhof hat dies im Gegensatz zu den zitierten Autoren schlechthin verneint. Er hat ausgesprochen, daß von der Jahresfrist des § 87 Abs. 5 AO auch in Ausnahmefällen nicht abgewichen werden darf, selbst wenn dies häufig zu Unbilligkeiten führen kann.[1)]

Finanzgerichte[2)] und ein großer Teil der Lehre[3)] teilen diese formale strenge Auffassung des Bundesfinanzhofs. Riewald[4)] meinte bereits 1941, die "schlichte Berufung auf § 1 Abs. 3 StAnpG" sei

---

1) s. BFH BStBl 1958, 414 vom 4.9.1958

2) s. FG Nürnberg DStZ/B 1957, 45 (46) vom 26.6. 1956; FG Düsseldorf (Kammern in Köln) DStZ/B 1958 vom 21.2.1958; FG Hamburg EFG 1960, 158 (159) vom 29.7.1959; FG Düsseldorf EFG 1960, 207 vom 10.9.1959; ebenso VG Berlin EFG 1958, 3 vom 27.4.1957

3) vgl. Tipke in T-K § 87 Anm. 2; Kruse FR 1959, 513 (514) 517 ; derselbe in StW 1959, 443 (450); Schmidt Stb 1960, 203 (207); Barske, Reichsabgabenordnung S. 116

4) Riewald in B-R § 87 Anm. 2 S. 372

keine hinreichende Begründung gegenüber der Gesetzesvorschrift, der bei unbilliger Härte nur im Billigkeitswege zu begegnen sei.

In dem Meinungsstreit spiegelt sich der Widerstreit zwischen den Grundsätzen der Rechtssicherheit und der materiellen Richtigkeit der Besteuerung wider. Die strenge formale Auffassung beruft sich in diesem Zusammenhang auf das Prinzip der Rechtssicherheit, während die gemäßigte Richtung den Grundsatz der materiellen Richtigkeit berücksichtigt wissen will.

Der Widerstreit zwischen diesen beiden Grundsätzen ergibt sich daraus, daß sich das Prinzip der Rechtssicherheit in der Rechtskraft ausdrückt und eine erneute Aufrollung bereits entschiedener Fälle verhindert. Daher kann dieses Prinzip mit dem der materiellen Richtigkeit im Einzelfall kollidieren. Es ist deshalb zu prüfen, wie die Rechtsprechung diesen Widerstreit löst.

Die Entscheidungen der höchsten Gerichte zeigen keine einheitliche Linie. Einmal wird der Rechtssicherheit, ein anderes Mal der materiellen Richtigkeit und somit der Gleichmäßigkeit der Besteuerung der Vorrang eingeräumt.

Das Bundesverfassungsgericht[1] hat nachdrücklich die Rechtssicherheit als Grundlage des demokratischen Rechtsstaates bezeichnet. Es sieht den Grundsatz der Rechtssicherheit als ein im Vordergrund stehendes verfassungsmäßiges Prinzip des Rechtsstaates an und spricht aus: "Rechtsfriede und Rechtssicherheit sind von so zentraler Bedeutung für die Rechtsstaatlichkeit, daß um ihretwillen die Möglichkeit einer im Einzelfall vielleicht unrichtigen Entscheidung in Kauf genommen werden muß.[1]

Diese Rechtsprechung hat das Bundesverfassungsgericht[2] später eingeschränkt, indem es auch die materielle Richtigkeit und Gerechtigkeit als Bestandteil der Rechtsstaatlichkeit anerkennt. Sowohl der Grundsatz der Rechtssicherheit als auch der Grundsatz der Richtigkeit der Besteuerung haben danach Verfassungsrang.[3]

---

1) vgl. BVerfGE Bd. 2, 380 (403) vom 1.7.1953

2) s. BVerfGE Bd. 7, 89 (92) vom 24.7.1957

3) s. BVerfGE Bd. 7, 194 (196) vom 12.12.1957; vgl. auch Schmidt Stb 1960, 203 (205) sowie H. Vogel, Treu und Glauben S. 10

Der Bundesfinanzhof hat in einer Entscheidung[1] programmatisch ausgesprochen, daß er der Rechtssicherheit erhöhte Bedeutung beimessen werde. Dies hat der Bundesfinanzhof in vielen weiteren Urteilen wiederholt.[2] Ganz konsequent aber hat der Bundesfinanzhof diese Rechtsprechung nicht fortgeführt.[3]

Zusammenfassend ist festzustellen, daß die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs noch keine befriedigende Lösung gefunden hat, wie das Problem, die Rechtssicherheit mit der materiellen Richtigkeit der Besteuerung in einen harmonischen Einklang zu bringen, bewältigt werden kann.

Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zu dieser Frage hat insofern einen Abschluß gefunden, als dieses Gericht die Entscheidung darüber, ob der Rechtssicherheit oder der Gerechtigkeit

---

1) s. BFH Bd. 57, 254 (260) vom 10.2.1953

2) vgl. BFH Bd. 57, 374 (379) vom 17.4.1953; BStBl 1953, 250, (251) vom 9.6.1953; Bd. 58, 41 (42) vom 17.9.1953; Bd. 58, 138 (144/145) vom 8.9.1953; BStBl 1958, 390 (391) vom 1.8.1958; BStBl 1958, 409 (412, 413) vom 14.8.1958

3) vgl. BFH BStBl 1959, 86 (87) vom 5.12.1958

- beides wesentliche Bestandteile der Rechtsstaatlichkeit - der Vorrang zu geben ist, in das Ermessen des Gesetzgebers gestellt hat.[1] Das Bundesverfassungsgericht resigniert also ebenfalls vor der Schwierigkeit, die Spannung zwischen der vollkommenen Gerechtigkeit und der Rechtssicherheit zu beseitigen[2] und stellt es daher dem Gesetzgeber frei, im Einzelfall zu entscheiden, welchem Grundsatz er den Vorzug einräumen will.

Nun ist nicht zu verkennen, daß sich der Gesetzgeber in § 87 Abs. 5 AO ganz eindeutig zugunsten der Rechtssicherheit entschieden hat. Der Gesetzgeber will durch diese Vorschrift ohne Rücksicht auf die besonderen Umstände des Einzelfalles endgültig klare Verhältnisse schaffen[3], wobei er Unbilligkeiten offenbar in Kauf genommen hat.[4] Ihm ist die Stabilität der Rechtslage wichtiger als die Berufung auf subjektive Umstände.[5]

---

1) s. BVerfGE Bd. 7, 194 (196) vom 12.12.1957

2) s. auch Siegert NJW 1958, 1025

3) s. BFH BStBl 1958, 414; FG Düsseldorf DStZ/B 1958, 158

4) vgl. Kruse StW 1959, 443 (450); H.Vogel, Treu und Glauben S. 41

5) s. Riewald in B-R-K § 153 Anm. 2 Abs. 3

In der zeitlichen Begrenzung des § 87 Abs. 5 AO offenbart sich deutlich die Wertordnung des Gesetzes, daß nach Ablauf der Jahresfrist Nachsicht nicht mehr gewährt werden kann. Daraus folgt aber auch, daß dann, wenn der Wille des Gesetzgebers einmal ausdrücklich dokumentiert worden ist, die Gerichte an die Stelle dieser Wertentscheidung nicht gefühlsmäßig bedingte Entscheidungen[1] setzen können. Vielmehr bindet diese Wertentscheidung die Gerichte, so daß für eine angeblich verfassungskonforme Auslegung, wie es dem Finanzgericht Hannover[2] vorschwebt, kein Raum ist.

Somit steht fest, daß nach dem geltenden Recht[3] Nachsicht nach Verstreichen der Jahresfrist nicht mehr gewährt werden kann. Daher ist die Aussicht, dem Steuerpflichtigen über § 86 AO zu helfen, durch die Bestimmung des § 87 Abs. 5 AO stark gemindert. Deshalb wird auch das Berufungsverfahren als

---

1) vgl. FG Hamburg EFG 1960, 158 (159)

2) FG Hannover EFG 1960, 195

3) Der gegenwärtige Entwurf der Finanzgerichtsordnung (Bundestags-Drucksache Nr. 127 vom 10. Januar 1958), der vorsieht, den Jahreszeitraum des § 87 Abs. 5 AO im Falle höherer Gewalt zu verlängern, bleibt außer Betracht.

Rechtsbehelf gegen die eingetretene Doppelbesteuerung in vielen Fällen ausscheiden.

2. Berichtigung gem. § 222 AO

Der Reichsfinanzhof[1] und der Bundesfinanzhof[2] haben einen weiteren Weg aufgezeigt, um die unrichtige Festsetzung zu beseitigen: Die Aufsichtsbehörde müsse den Fehler aufdecken und dann müsse Berichtigung nach § 222 Abs. 1 Zif. 4 AO erfolgen.

Ob die Berichtigungsveranlagung dem Steuerpflichtigen ausreichenden Rechtsschutz bietet, hängt von den Voraussetzungen des § 222 Abs. 1 Zif. 4 AO ab.

§ 222 Abs. 1 Zif. 4 AO erfordert das Vorhandensein eines Fehlers. Die Meinungen darüber, was unter einem Fehler i.S.d. § 222 Zif. 4 AO zu verstehen ist, gehen auseinander.

---

1) s. RFH Bd. 34, 137 (142); Bd. 47, 112 (114)

2) s. BFH BStBl 1955, 201 vom 27.4.1955

Der Reichsfinanzhof[1] und der Bundesfinanzhof[2] haben in einigen Entscheidungen die Auffassung vertreten, Fehler i.S.d. § 222 Zif. 4 sei jede objektive Unrichtigkeit. Diese Ansicht wird von Kühn[3] geteilt.

Die überwiegende Meinung in Rechtsprechung[4] und Lehre[5] schränkt den Begriff des Fehlers ein. Danach liegt ein Fehler i.S.d. § 222 Zif. 4 AO nur vor, wenn das materielle Recht unrichtig angewandt worden ist, nicht aber, wenn ein unrichtiger Tatbestand bei der Besteuerung berücksichtigt worden ist.

---

1) vgl. RFH RStBl 1938, 74 (77) vom 16.12.1937; RStBl 1939, 73 vom 15.12.1938

2) vgl. BFH BStBl 1956, 123 (124) vom 2.3.1956; BStBl 1960, 524 (525) vom 22.7.1960; HFR 1961, 38 vom 14.10.1960

3) Kühn § 222 Anm. 7 b

4) so RFH Bd. 11,1 vom 15.11.1922; BFH BStBl 1961, 213 (214) vom 22.2.1961; FG Hannover DStZ/B 1956, 458 vom 21.6.1956; FG Stuttgart DStZ/B 1958, 7 vom 2.4.1957

5) s. Becker § 212 Anm. 10; Bühler, Steuerrecht S. 401; Ott StW 1935, 573 (589); Zitzlaff StW 1936, 1493 (1503); Barske, Reichsabgabenordnung S. 110; K. Vogel, Berichtigungsveranlagung S. 59 f; Liebing StW 1961, 623 ff; Kruse in T-K § 222 Anm. 31; Berger, Reichsabgabenordnung Abt. 00/98; Metz, Deutsches Steuerrecht S. 99

Der Bundesfinanzhof[1] hat in einer neueren Entscheidung ausgeführt, daß § 222 Zif. 4 AO gerade die Fälle erfasse, in denen das Finanzamt in Kenntnis des wahren Sachverhalts eine diesen Sachverhalt nicht treffende Vorschrift angewendet hat. Das Finanzgericht Stuttgart[2] weist darauf hin, daß eine erst nach Abschluß der Veranlagung bekannt gewordene Tatsache eine Veranlagung gar nicht beeinflußt haben kann, sc daß die Entscheidung bis zum Bekanntwerden der neuen Tatsache gar nicht fehlerhaft sein kann.

Daß unter einem Fehler i.S.d. § 222 Zif. 4 AO nur die unrichtige Anwendung des materiellen Rechts gemeint sein kann, erhellt auch eine Gegenüberstellung der Zif. 1 und Zif. 4 des § 222 AO. Zif. 1 nämlich könnte entfallen, wenn im Rahmen der Zif. 4 auch Fehler tatsächlicher Art zu berichtigen wären. Es käme dann nicht einmal darauf an, daß die unberücksichtigte Tatsache neu ist.[3]

---

1) s. BFH BStBl 1961, 213 (214) vom 22.2.1961

2) FG Stuttgart DStZ/B 1958, 7

3) Zu diesem auch K. Vogel, Berichtigungsveranlagung S. 59

Daher kann auch der Ansicht Riewalds[1] nicht gefolgt werden, der einen Fehler i.S.d. § 222 Abs. 1 Zif. 4 AO auch in einer nachträglich bekanntgewordenen Tatsache sieht. Der klare Gesetzeswortlaut des § 222 AO, der unmißverständlich zwischen Fehlern und neuen Tatsachen unterscheidet, steht dieser Auffassung entgegen. Es ist allerdings zu berücksichtigen, daß Riewald hier von einer anderen Grundauffassung ausgeht. Seine damalige Stellungnahme (1951) beruht auf der Voraussetzung, daß § 19 Abs. 3 S. 1 der Steuervereinfachungsverordnung vom 14.9.1944[2] mit seinem umfassenden Fehlerbegriff noch in Geltung sei.[3] Leider hat auch der Bundesfinanzhof dies nicht beachtet und sich im BStBl 1956, 123 (124) auf Riewald bezogen.

---

1) Riewald § 222 Anm. 3 b Abs. 3

2) s. RGBl 1944 I S. 202

3) vgl. Riewald § 222 Anm. 1 Abs. 1 sowie Anm. 3 Abs. 2. Der Oberste Finanzgerichtshof hat in seinem Urteil vom 4.5.1948 - s. StW 1948, Nr. 22 - dieser Vorschrift die Weitergeltung abgesprochen, da die über alle Schranken hinausgehende Fehlerberichtigung des § 19 Abs. 3 StVVO mit den heutigen Grundsätzen des Rechtsstaates nicht vereinbar sei; vgl. dazu auch das Urteil des OFH vom 23.11.1948 in StW 1949 Nr. 56. Der Bundesfinanzhof ist in seinem Urteil vom 28.2.1952 - s. BStBl 1952, 84 - dieser Rechtsprechung des OFH beigetreten.

Es ist somit derjenigen Auffassung beizutreten, die den Begriff des Fehlers i.S.d. § 222 Zif. 4 AO einschränkend auslegt. Daraus folgt aber, daß dem Steuerpflichtigen mit dem Hinweis auf die Berichtigungsveranlagung in zahlreichen Fällen nicht geholfen wird.

Aber auch wenn ein Fehler im Sinne dieser einschränkenden Auslegung vorliegt, hat der Steuerpflichtige nach fast einhelliger Meinung keinen Rechtsanspruch auf Aufdeckung dieses Fehlers.[1] Die Aufsichtsbehörde entscheidet allein nach ihrem Ermessen, ob sie den Fehler aufdecken will.[2] Die Aufsichtsbehörde ist allerdings zur Ausübung

---

1) so RFH Bd. 29, 273 (275) vom 22.10.1931; RStBl 1939, 946 vom 26.7.1939; BFH BStBl 1957, 98 (99) vom 1.2.1957; BStBl 1958, 409 vom 8.8.1958; HFR 1961, 38 vom 14.10.1960; Ott StW 1935, 573 (589); Forsthoff § 13, Anm. 2 b, S. 241; K. Vogel, Berichtigungsveranlagung S. 67; Felix BB 1955, 443; Barske BB 1958, 1233 (1234); Kruse in T-K § 222 Anm.37; derselbe FR 1959, 513 (514); Spitaler in H-H-Sp § 222 Anm. 15

2) s. BFH BStBl 1958, 409 vom 8.8.1958; BFH B 1960, 658 vom 7.4.1960; BFH HFR 1961, 38 vom 14.10.1960; HFR 1961, 64 (65) vom 4.2.1960; FG Nürnberg EFG 1956, 189 (190) vom 27.1.1956; Oswald StW 1956, 631 (633); Felix BB 1955, 443 (444); K. Vogel, Berichtigungsveranlagung S.67; Hille DStZ/A 1958, 323 (324); Maaßen FR 1957, 74 (76); Spitaler BB 1955, 445; derselbe in H-H-Sp § 222 Anm. 15 a; Kruse FR 1959, 513 (514, 518)

ihres Ermessens verpflichtet, wenn sie eine fehlerhafte Veranlagung erfährt.[1] Aus dieser Verpflichtung entspringt ein Anspruch des Steuerpflichtigen, daß die Aufsichtsbehörde in die pflichtmäßige Ermessensprüfung eintritt[2], daß sie - mit anderen Worten - von ihrem Ermessen nach "Recht und Billigkeit" Gebrauch macht.[3]

Daß die Aufsichtsbehörde nicht willkürlich entscheiden darf, folgt aus dem Wesen der Rechtsstaatlichkeit; denn Willkür kann niemals Recht sein.[4] Rechtlich handelt es sich darum, ob und inwieweit ein Fehlgebrauch des Ermessens darin liegen kann, daß sich die Aufsichtsbehörde weigert, einen aufgezeigten Fehler aufzudecken.

---

1) vgl. FG Nürnberg EFG 1956, 189 (190); Felix BB 1955, 443 (444); Kruse in T-K § 222 Anm. 37

2) s. Kruse FR 1959, 513 (518); Felix FR 1958, 20

3) so BFH BStBl 1958, 409 vom 8.8.1958; BFH HFR 1961, 179 vom 17.3.1961; vgl. auch Kruse FR 1959, 513 (518)

4) vgl. BFH HFR 1961, 179 vom 17.3.1961

Nach dem Gesetz können sachliche Einwendungen gegen einen Steuerbescheid grundsätzlich nur innerhalb der Rechtsmittelfrist vorgebracht werden. Eine Neuaufrollung rechtskräftiger Steuerbescheide ist nur unter den gesetzlich festgelegten Voraussetzungen zulässig. Daher bedeutet es im allgemeinen auch keine fehlerhafte Ermessensausübung, wenn die Aufsichtsbehörde einer ihr nahegelegten Fehleraufdeckung nicht nachkommt. Ein Rechtsmittel kann in Einzelfällen mit Erfolg nur darauf gestützt werden, daß bei der Ablehnung der Fehleraufdeckung die Grundsätze von Recht und Billigkeit offenbar verletzt worden sind, und demnach ein Ermessensverstoß vorliegt.[1] Entscheidend ist hier aber die Frage, wann Recht und Billigkeit die Aufdeckung eines Fehlers erfordern. Dabei ist zu beachten, daß Recht und Billigkeit stets nur im konkreten Verhältnis Steuerpflichtiger - Finanzamt von Bedeutung sein können.

Die Rechtsprechung hat in einigen Entscheidungen den Inhalt von Recht und Billigkeit näher bestimmt.

---

1) vgl. BFH HFR 1961, 64 (65) vom 4.2.1960; HFR 1961, 179 vom 17.3.1961

Nach der Bundesfinanzhofsentscheidung in BStBl 1958, 409[1] ist die Fehleraufdeckung nach Recht und Billigkeit dann geboten, wenn ein offensichtlicher Veranlagungsfehler ausschließlich auf das Verschulden (Versagen) des Veranlagungsbeamten bzw. der Verwaltung zurückzuführen ist. Grundsätzlich braucht ein Fehler aber dann nicht aufgedeckt zu werden, wenn der Steuerpflichtige die Möglichkeit hatte, gegen die Steuerfestsetzung im Rechtsmittelwege vorzugehen.[2] Die Ablehnung der Fehleraufdeckung ist somit nicht ermessensfehlerhaft, wenn der Steuerpflichtige selbst die erst nachträgliche Aufdeckung des Fehlers verschuldet hat[3], wobei er Vorsatz und Fahrlässigkeit zu vertreten hat.[4] Die Verweigerung der Fehleraufdeckung erfolgt folglich stets dann ermessensfehlerfrei, wenn der Steuerpflichtige den fehlerhaften Bescheid schuldhaft hat unanfechtbar werden lassen. Diese Auffassung ist vor allem durch die Überlegung gerecht-

---

1) Urt. vom 8.8.1958

2) vgl. BFH BStBl 1962, 72 vom 17.11.1961

3) vgl. BFH BStBl 1956, 123 vom 2.3.1956; BStBl 1956, 290 (291) vom 17.8.1956

4) s. Kruse in T-K § 222 Anm. 38

fertigt, daß die Durchbrechung der Rechtskraft von Steuerbescheiden auf Ausnahmefälle beschränkt bleiben muß und daß sie insbesondere dann nicht zugelassen werden darf, wenn der Steuerpflichtige in der Lage war, auf die Beseitigung eines von ihm erkannten Fehlers hinzuwirken[1], so z.B., wenn er den Bescheid nicht angefochten hat, dessen Fehlerhaftigkeit er erkennen mußte.[2] Wenn also die Verantwortung dafür, daß ein fehlerhafter Steuerbescheid unanfechtbar geworden ist, ausschließlich beim Steuerpflichtigen liegt, dann kann in der Ablehnung der Aufsichtsbehörde, die Berichtigung anzuordnen, kein Ermessensmißbrauch gesehen werden.[3]

Daß der Bundesfinanzhof die Fehleraufdeckung davon abhängig macht, ob der Steuerpflichtige die nachträgliche Aufdeckung zu vertreten hat, erscheint begründet. Auf diese Weise wird auch im Verhältnis zur Nachsichtgewährung ein brauchbarer Maßstab

---

1) s.BFH BStBl 1956, 290 (291) vom 17.8.1956; BFH B 1960, 658 vom 7.4.1960; BFH HFR 1961, 38 vom 14.10.1960; BFH BB 1961, 594 vom 17.11.1960 (amtlich nicht zur Veröffentlichung bestimmt)

2) s. Kruse in T-K § 222 Anm. 38

3) s. BFH HFR 1961, 179 (180) vom 17.3.1961

gegeben[1]; in beiden Fällen ist dem Verschulden des Steuerpflichtigen Bedeutung beigelegt. Der Auffassung des Bundesfinanzhofs ist auch deshalb beizupflichten, weil ein Steuerpflichtiger, der gegen einen fehlerhaften Steuerbescheid schuldhaft kein Rechtsmittel eingelegt hat, auch nicht mehr als beschwert erachtet werden kann.

Nach den oben bezeichneten Gesichtspunkten ist demnach zu entscheiden, unter welchen Umständen mit § 222 Abs. 1 Zif. 4 AO auch gegen widerstreitende Steuerfestsetzungen geholfen werden kann. Es sei z.B. an den Fall gedacht, daß der Steuerpflichtige X gegenüber dem Finanzamt die richtige Ansicht verficht, ein bestimmter Betrag sei als Schenkung anzusehen und unterliege somit der Schenkungsteuer. Die für die Einkommensteuerveranlagung zuständige Stelle teilt ihm jedoch ausdrücklich mit, daß sie den genannten Betrag als einkommensteuerpflichtig betrachte. Wenn dann die Veranlagung in diesem Sinne erfolgt, und der X es unterläßt, durch rechtzeitige Einlegung eines Rechtsmittels seine Auffassung geltend zu machen, dann besteht für die

---

1) s. auch Kruse FR 1959, 513 (516)

Aufsichtsbehörde keine Veranlassung, diesen Fehler aufzudecken. Denn diesen Fehler hat X selbst zu vertreten, da er in der Lage war, auf seine Beseitigung zu dringen.[1] Wenn später die für die Schenkungsteuer zuständige Stelle richtigerweise denselben Betrag auch noch zur Schenkungsteuer heranzieht, dann ist dem X gegen diese doppelte Erfassung mit dem Hinweis auf § 222 Abs. 1 Zif. 4 AO nicht zu helfen.

In einem anderen Fall kann es sehr zweifelhaft sein, ob ein bestimmter Betrag bei der Schenkungsteuer oder bei der Einkommensteuer zu berücksichtigen ist. X äußert sich nicht. Der Betrag wird zunächst zur Schenkungsteuer herangezogen. Der Steuerbescheid wird rechtskräftig. Diese Besteuerung erweist sich später als falsch. Daher wird für denselben Betrag von der Einkommensteuerstelle später auch noch Einkommensteuer erhoben. Hier hat X die Fehlerhaftigkeit der ersten Steuerfestsetzung nicht zu vertreten. Deshalb ist in diesem Fall die Aufdeckung des Fehlers nach Recht und Billigkeit geboten.

---

1) vgl. dazu den vom BFH entschiedenen Fall in BStBl 1956, 290 (291)

An Stelle von vielen Beispielen mögen diese beiden Varianten genügen, um aufzuzeigen, daß es stets entscheidend auf die besonderen Umstände des Einzelfalles ankommt. Es kann Fälle widersprechender Steuerfestsetzungen geben, in denen mit § 222 Abs. 1 Zif. 4 AO geholfen werden kann. Aber generell kann man das nicht sagen. Hier wird eine Lösung für alle Fälle dieser Art gesucht. Diese allgemein gültige Lösung ist in der Vorschrift des § 222 Abs. 1 Zif. 4 AO nicht zu sehen.

Die Erörterung ist dahin zusammenzufassen:

Der Steuerpflichtige hat ein sog. formelles subjektives öffentliches Recht auf fehlerfreie Ermessensbetätigung.[1] Insoweit ist die Fehleraufdeckung auch keine "innerdienstliche Entschließung"[2]. Wenn es die Aufsichtsbehörde ablehnt, einen Fehler aufzudecken, dann steht dem Steuerpflichtigen der Rechtsmittelweg offen, der gegen jede Ermessens-

---

1) hierzu Maunz-Dürig Art. 19 Abs. 4 GG Anm. 36; Kruse FR 1959, 513 (518); Felix BB 1955, 443

2) so aber Nake BB 1955, 444 (445); Barske BB 1958, 1233 (1234); Dempe DStZ/A 1958, 338 (339)

entscheidung gegeben ist[1], der aber nur bei Ermessensmißbrauch zum Erfolg führt.

Schließlich räumen Hermann[2], Millack[3] und Schreiter[4] dem Steuerpflichtigen sogar einen Rechtsanspruch auf Fehleraufdeckung ein, wenn objektiv die Voraussetzungen des § 222 Abs. 1 Zif. 4 AO vorliegen. Nach dieser Ansicht verpflichtet der Wortlaut dieser Bestimmung die Aufsichtsbehörde mittelbar, zugunsten des Steuerpflichtigen tätig zu werden. Dieser Auffassung ist grundsätzlich entgegenzutreten. Nach dem Gutachten des Großen Senats vom 17.4.1951[5] besteht ein solcher Rechtsanspruch nur, wenn die

---

1) s. BFH BStBl 1955, 201 (202) vom 27.4.1955; BStBl 1958, 409 vom 8.8.1958; BStBl 1962, 72 vom 17.11.1961; BB 1961, 594 vom 17.11.1960; FG Nürnberg EFG 1956, 189 (190); Oswald StW 1956, 631 (634); Maaßen FR 1957, 74 (76); Metz, Deutsches Steuerrecht S. 99; Berger Reichsabgabenordnung, Abt. 00/98; Hille DStZ/A 1958, 323 (325); K. Vogel Berichtigungsveranlagung S. 67/68; Kühn § 222 Anm. 8 d; Kruse FR 1959, 513 (515) Felix FR 1958, 20; a.A. (von ihrem Standpunkt aus folgerichtig); Barske BB 1958, 1233 (1234); Nake BB 1955, 444 (445); z.T. auch Stieler BB 1955, 442 (443)

2) Hermann FR 1955, 398 (400)

3) Millack FR 1957, 220 (222); ders. FR 1957, 461

4) Schleiter BB 1957, 539 (541)

5) Gutachten des Großen Senats vom 17.4.1951 BStBl 1951, 107 (110)

Sachlage die Ermessensgrenzen derart eingekreist hat, daß nur eine bestimmte Entscheidung ermessensfehlerfrei möglich ist, während jede andere notwendig einen Ermessensfehler bedeuten müßte. Wollte man ein Recht auf Fehleraufdeckung im größeren Umfang anerkennen, dann würde das zu einer Aushöhlung der Rechtskraft führen. Dies würde wiederum dem Willen des Gesetzgebers widersprechen.[1)]

Die Feststellung, daß ein Rechtsanspruch auf Fehleraufdeckung nicht besteht, wird auch nicht durch eine Entscheidung des Bundesfinanzhofs[2)] erschüttert, in der er erwägt, ob die Oberfinanzdirektion wegen der "besonderen Umstände des vorliegenden Falles" nicht verpflichtet ist, den Fehler aufzudecken. Es handelte sich hierbei um einen Fall widerstreitender Steuerfestsetzungen. Aus der Entscheidung für diesen Sonderfall darf nicht gefolgert werden, daß die bisherige Rechtsprechung zu § 222 Abs. 1 Zif. 4 AO grundsätzlich aufgegeben worden ist, und nunmehr dem Steuerpflichtigen ein

---

1) vgl. BFH HFR 1961, 179 (180) vom 17.3.1961

2) s. BFH BStBl. 1955, 201

Rechtsanspruch eingeräumt wird, daß die Aufsichtsbehörde bei unrichtiger Anwendung des materiellen Rechts eine Berichtigungsveranlagung veranlaßt.

Abschließend ist festzuhalten, daß das Berichtigungsverfahren gemäß § 222 Abs. 1 Zif. 4 AO nur in vereinzelten Fällen eingreifen wird.[1] Einmal ist es im Einzelfall zweifelhaft, ob überhaupt ein Fehler i.S.d. § 222 Abs. 1 Zif. 4 AO vorliegt, zum anderen kann der Steuerpflichtige die Fehleraufdeckung im Rechtsmittelverfahren nicht erzwingen, es sei denn, es läge eine Ermessensüberschreitung vor.

3. Billigkeitserlaß gem. § 131 AO

Danach bleibt, worauf der Reichsfinanzhof[2] hinweist, nur noch die Möglichkeit eines Billigkeitserlasses gemäß § 131 AO. Aber auch der Hinweis auf § 131 AO befriedigt nicht, weil der Steuerpflichtige im allgemeinen keinen Anspruch darauf hat, im Billigkeitswege die Nachprüfung einer

---

1) vgl. auch Bühler DStZ 1933, 474

2) s. RFH Bd. 34, 137 (141); Bd. 47, 112 (114)

rechtskräftigen, sachlich angeblich unrichtigen Entscheidung zu fordern.[1] Über einen Billigkeitserlaß entscheidet die Behörde nach pflichtmäßigem Ermessen. Danach besteht durchaus die Möglichkeit, daß dem Steuerpflichtigen bei doppelter Heranziehung auf dem Billigkeitswege geholfen werden kann. Diese Aussicht befriedigt aber den Steuerpflichtigen nicht. Ihm ist mit der Möglichkeit des Entgegenkommens allein nicht gedient. Ihm geht es vielmehr um die Gewährung eines eindeutigen und vorbehaltlosen Rechtsanspruches, auf den er sich zur Beseitigung einer Doppelbesteuerung in jedem Fall stützen kann.

Die Rechtsposition des Steuerpflichtigen wird auch nicht dadurch wesentlich verbessert, daß es sich bei der Versagung eines Billigkeitserlasses um eine nachprüfbare Ermessensentscheidung handelt.[2] Der Steuerpflichtige kann somit zwar nach Ausschöpfung des Verwaltungsweges die Steuergerichte anrufen, deren Einwirkungsmöglichkeit sich jedoch auf die Prüfung beschränkt, ob die Verwaltung die gesetzlichen Grenzen des Ermessens einge-

---

1) s. BFH BStBl 1956, 190 vom 17.4.1956; vgl. auch Urteilsanmerkung zum BFH-U BStBl 1955, 201 in B 1955, 659

2) s. BFH BStBl 1959, 146 (147) vom 17.12.1958

halten hat. Die Gerichte können nach dem im Grundgesetz verankerten Prinzip der Gewaltenteilung aber nicht selbst Billigkeitsmaßnahmen treffen.[1)]

Auch wenn der Bundesfinanzhof[2)] zur Frage eines Verfahrens nach § 131 AO wegen der Heranziehung zur Erbschaftsteuer und zur Grunderwerbsteuer auf Grund desselben Vorgangs darauf hweist, daß begründete Anträge und Erlaß aus Billigkeitsgründen nach Art. 19 Abs. 4 GG i.V.m. dem Gutachten des Großen Senats im BStBl 1951, 107 mit einem verstärkten Rechtsschutz ausgestattet seien, so ist damit dem Steuerpflichtigen noch keine klare und unmißverständliche Rechtsgrundlage eingeräumt, wie er sich von einer unzulässigen doppelten Steuerfestsetzung befreien kann.

V. Lösung durch Anrechnung

Schließlich hat der Reichsfinanzhof versucht, das Problem durch die Möglichkeit der Anrechnung zu lösen. Er läßt im RStBl 1930, 365[3)] die zu entrich-

---

1) vgl. BFH BStBl 1956, 190 vom 17.4.1956
2) vgl. BFH BStBl 1953, 59 (60) vom 16.1.1953
3) Urt. v. 8.11.1929

tende Grunderwerbsteuer auf die rechtmäßig festgesetzte Schenkungsteuer anrechnen.[1] Becker[2] und Ott[3] haben diese Lösung als einfach und zweckmäßig begrüßt. Ebenso befürwortet Berger[4] die Anrechnung.

In späteren Entscheidungen gibt der Reichsfinanzhof diese Rechtsauffassung wieder preis. Bereits in RFH Bd. 34, 137 (142)[5] (Schenkungsteuer nach Grunderwerbsteuer) entscheidet er, daß die Richtigstellung der fehlerhaften Besteuerung nur durch Maßnahmen bei der zu Unrecht festgesetzten Steuer erreicht werden kann. Zum gleichen Ergebnis kommt der Reichsfinanzhof im 47. Bande[6] (Schenkungsteuer nach Grunderwerbsteuer). Dort rückt er von

---

1) Im gleichen Sinne RFH Bd. 42, 249 (250)

2) Becker StW 1929, 967 (974)

3) Ott StW 1935, 573 (579)

4) Berger RAbgO. § 152 Anm. a, Abt. OO S. 186

5) Urt. v. 7.7.1933

6) s. RFH Bd. 47, 112 (114)

seiner Entscheidung im 42. Bande[1] (Anrechnung der zu Unrecht entrichteten Schenkungsteuer auf die später für den gleichen Tatbestand festgesetzte Einkommensteuer) ausdrücklich ab, indem er keinen Anlaß sieht, einen entsprechenden Grundsatz auch für das Verhältnis der Grunderwerbsteuer zur Schenkungsteuer aufzustellen. Diese Rechtsauffassung bestätigt der Reichsfinanzhof später noch einmal im RStBl 1941, 766[2] (Schenkungsteuer nach Einkommensteuer), wenn er ausspricht, daß die Schenkungsteuer in ihrer vollen gesetzlich vorgeschriebenen Höhe ermittelt und festgesetzt werden muß. In RFH Bd. 37, 109 (114)[3] (Umsatzsteuer nach Grunderwerbsteuer) bleibt die Frage offen. Der Reichsfinanzhof brauchte sich dort nicht zu entscheiden, denn die Frage, auf welche Weise der Widerspruch einer unzulässigen doppelten Besteuerung zu lösen ist, gewann dort deshalb keine praktische Bedeutung, weil die Grunderwerbsteuer nicht zur Erhebung gekommen war.

---

1) s. RFH Bd. 42, 249 (250)

2) Urt. v. 26.6.1941

3) Urt. vom 14.12.1934

Das Problem der unzulässigen Doppelbesteuerung kann mit dem Grundsatz der Anrechnung nicht gelöst werden. Die Anrechnung ist rechtlich kaum zu begründen[1] und ferner in Fällen undurchführbar, in denen die erhobenen Steuern in verschiedene Kassen fließen.[2] Zahlungen, die nicht an den Bund geleistet worden sind, z.B. die Grunderwerbsteuer, können auf Bundessteuern auch nicht angerechnet werden. Aus diesen Gründen kann die Anrechnung zur Lösung des Problems nicht herangezogen werden.

VI. Zusammenfassung

Die hier behandelten Fälle sind deshalb so unerquicklich, weil der Fiskus von dem Steuerpflichtigen etwas fordert, was er nach seiner eigenen, früher vertretenen Auffassung nicht beanspruchen kann, gleichzeitig aber nicht eindeutig zur Verfügung stellt, worauf er auf Grund der früheren, jetzt als unrichtig aufgegebenen Ansicht keinen Anspruch haben kann. Im Zivilrecht ist dies ein

---

1) vgl. Blencke DStR 1959, 224 (226)

2) s. v. Wallis in H-H-Sp § 152 Anm. 6

Fall der exceptio doli praesentis. Der Fiskus handelt beim Erlaß des 1. Steuerbescheides nicht unrechtmäßig. Zu Unrecht handelt er aber, wenn er den 2. Steuerbescheid geltend macht, ohne zugleich das Ergebnis des ersten Bescheides preiszugeben. Die vernünftige Lösung wäre darin zu erblicken, daß der Fiskus nur das erhalten und behalten darf, was er nach der nunmehr vertretenen, als richtig erkannten Auffassung fordern könnte.

In dieser Richtung hat die Rechtsprechung eine grundsätzliche und allgemeine Lösung nicht gefunden. Die vorgeschlagenen Lösungsversuche befriedigen alle nicht. Entweder sind sie nicht überzeugend begründet oder sie bieten dem Steuerpflichtigen keine ausreichende Gewähr auf eine erfolgreiche Beseitigung der unrichtigen Steuerfestsetzung.

VII. Gewährung eines Rechtsanspruches

1. Notwendigkeit eines solchen Anspruchs

Die Scheu der Rechtsprechung davor, dem Steuerpflichtigen eine eindeutige, unmißverständliche Rechtsposition einzuräumen, kann heute nicht mehr

befriedigen. Daß man dem Steuerpflichtigen im Falle einer unzulässigen Doppelbesteuerung, die auf einer verschiedenen sachlichen oder rechtlichen Beurteilung beruht, keinen Rechtsschutz eingeräumt hat, erklärt Riewald[1] damit, daß sich das Steuerverfahrensrecht damals - 1931 - noch in der Entwicklung befunden hat. Bei dem heutigen Stand der juristischen Durchbildung des Verfahrensrechts kann man der Forderung nach einem in jedem Fall sicheren Rechtsschutz des Steuerpflichtigen nicht länger ausweichen.

Schon Becker[2] und Ott[3] sind dafür eingetreten, dem Steuerpflichtigen einen Rechtsanspruch auf Beseitigung einer der beiden Steuerfestsetzungen zu geben. Ein solcher Anspruch baut auf dem Grundsatz der Folgerichtigkeit auf.

---

1) Riewald in B-R-K § 6 StAnpG Anm. 3 b Abs. 4

2) Becker StW 1925, 1159 (1168)

3) Ott StW 1935, 573 (591)

"Folgerichtig entscheiden" bedeutet in diesem Zusammenhang, an der einmal vorgenommenen Auslegung des konkreten Sachverhalts festzuhalten.[1] Es ist nicht folgerichtig und daher logisch widerspruchsvoll, wenn ein und dasselbe zugleich bejaht und verneint wird.[2] So ist es auch nicht folgerichtig, wenn eine Behörde bei einer Entscheidung eine bestimmte rechtliche oder tatsächliche Wertung zugrunde legt, von dieser Beurteilung aber bei einer späteren Entscheidung wieder abrückt, weil sie die Verhältnisse nunmehr besser durchschaut. Zu diesem Widerspruch kann es besonders leicht bei Entscheidungen von zwei verschiedenen Behörden kommen. Wenn dieser Mangel an Folgerichtigkeit zu einer höheren Veranlagung führt, als es nach dem materiellen Recht gerechtfertigt ist, dann ist der Betroffene mit dieser Entscheidung nicht einverstanden. Er ist nämlich nicht geneigt, durch den Mangel an Folgerichtigkeit einen Nachteil davonzutragen. Es entspricht dem gesunden Rechtsempfinden, dem Steuerpflichtigen in einem solchen Fall zu helfen. Daher muß ihm ein Rechtsschutz gegen die Schädigung durch nicht folgerichtige Entscheidungen der Behörden gewährt werden.[3]

---

1) s. Kruse StW 1958, 145 (170)

2) s. Kruse StW 1958, 65 (83)

3) vgl. dazu auch Riewald in B-R-K § 152 Anm. 5 b Abs. 8

2. Gewährung eines Freistellungsanspruchs

Unter dem Gesichtspunkt der Folgerichtigkeit ergibt sich für die hier erörterten Fälle folgender Rechtssatz: Wenn derselbe Vorgang deshalb von zwei nach dem materiellen Recht einander ausschließenden Steuerfestsetzungen erfaßt wird, weil die Behörde bei der zweiten Festsetzung nicht folgerichtig gehandelt hat, dann hat der Betroffene einen Anspruch auf Freistellung von der unrichtigen Steuerfestsetzung oder er kann die Erstattung verlangen, soweit die zu Unrecht festgesetzte Steuer bereits entrichtet worden ist.

3. Rechtfertigung dieses Anspruchs aus dem Geist des Gesetzes

Kann ein solcher Anspruch aus dem geltenden Recht abgeleitet werden? Ohne weiteres wohl nicht; denn es wurde bereits hervorgehoben[1)], daß für die Fälle der hier behandelten Art eine ausdrückliche gesetzliche Regelung fehlt. Es besteht eine Gesetzeslücke, die nach Absicht und Sinn des Gesetzes rechtsschöpferisch auszufüllen ist.

---

1) vgl. S. 49 ff

Ott[1] hat den dem Steuerpflichtigen zu gewährenden Anspruch zunächst auf eine entsprechende Anwendung des § 152 Abs. 1 AO[2] gestützt. Der Fall, daß eine Steuer doppelt gezahlt worden ist, ist an sich nur gegeben, wenn ein und dieselbe Steuer zweimal entrichtet worden ist. Nach der Ansicht von Ott[1] wirkt es aber im Ergebnis nicht anders wie eine solche Doppelzahlung, wenn Grunderwerb- und Erbschaftsteuer, also 2 Steuern, entrichtet worden sind, während tatsächlich nur eine Steuer zu bezahlen war. Von dieser Meinung ist Ott[3] selbst später abgerückt.

Ott schließt sich jetzt der Auffassung Beckers[4] an. Dieser ist bei seiner Anregung, auf dem Erstattungswege zu helfen, von einer ausdehnenden Auslegung des § 151 AO[5] ausgegangen. Nach § 151 AO

---

1) Ott StW 1930, 185 (195)

2) früher § 129 AO

3) Ott StW 1935, 573 (592)

4) Becker StW 1925, 1159 (1168)

5) früher § 128 AO

ist das zu Unrecht Gezahlte zurückzuzahlen, wenn eine Steuerfestsetzung durch Änderung des früher erlassenen Bescheides berichtigt wird. § 151 AO erfaßt somit alle Fälle, in denen ein Betrag als Steuer entrichtet worden ist, nach der Zahlung aber durch eine Entscheidung festgestellt worden ist, daß eine Steuerzahlungsschuld überhaupt nicht oder nur in geringerer Höhe gerechtfertigt ist.

Der Anspruch auf Zurückzahlung nach § 151 AO setzt also eine formelle Berichtigung voraus. Der Empfang eines Steuerbescheids, der mit einem früheren Bescheid nicht zu vereinbaren ist, bedeutet zwar sachlich eine Berichtigung des früheren Bescheids, formell bedeutet er dies keineswegs[1], und daher ist § 151 AO in diesem Zusammenhang nicht ohne weiteres anwendbar.

Hervorzuheben ist an dieser Stelle, daß § 151 AO für unsere Fälle zwar nicht unmittelbar nutzbar gemacht werden kann, daß diese Vorschrift aber

---

1) Das erkennt auch Becker an, vgl. Becker StW 1925, 1159 (1168)

einen Rechtsanspruch für Fälle gewährt, die den hier behandelten Sachverhalten ähnlich sind. Hier wie dort kreist das Bemühen darum, dem Steuerpflichtigen eine Rechtsposition einzuräumen, wenn er zu Unrecht besteuert wird. Deswegen sind wohl Becker und Ott auch dafür eingetreten, für die Fälle widerstreitender Steuerfestsetzungen § 151 AO in "ausdehnender Auslegung" heranzuziehen.

Es ist schließlich noch auf die Bestimmung des § 6 Abs. 3 StAnpG hinzuweisen, die bei einem ähnlich gelagerten Sachverhalt einen Freistellungsanspruch einräumt. Gemäß § 6 Abs. 3 StAnpG werden die auf Grund der mißbräuchlichen Gestaltung entrichteten Steuern auf die Beträge angerechnet, die bei einer dem erstrebten wirtschaftlichen Ziel entsprechenden rechtlichen Gestaltung zu erheben sind, und, soweit dies nicht möglich ist, werden diese Beträge erstattet.[1)] Das bedeutet für Veranlagungssteuern, daß die Festsetzung, die durch die Umgehungsvorschrift ausgelöst worden ist, wieder aufzuheben ist. Der Steuerpflichtige kann das

---

1) vgl. S. 50 - 52

verlangen und sogar im Rechtsmittelverfahren erzwingen, obgleich die widersprechenden Festsetzungen auf einem steuerwidrigen Verhalten des Steuerpflichtigen beruhen.[1] Wenn aber der Fiskus selbst dort, wo widerstreitende Steuerfestsetzungen auf Umgehungsversuche des Steuerpflichtigen zurückzuführen sind, nur das behalten soll, was ihm bei von vornherein richtiger Festsetzung gebührt hätte, um wieviel mehr muß dies gelten, wenn miteinander unvereinbare Entscheidungen nicht auf dem Verhalten des Steuerpflichtigen, sondern auf dem Vorgehen der Behörde beruhen, der Steuerpflichtige sich also völlig korrekt verhalten hat.[2] Bei dem Bemühen, das Gesetz möglichst als eine geschlossene Einheit aus seinen Grundgedanken heraus auszulegen, muß man es als eine zu enge Regelung empfinden, daß dem Steuerpflichtigen gerade dann ein sonst versagter Rechtsschutz gewährt wird, wenn er durch Mißbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten eine Steuer zu umgehen versucht hat.[3]

---

1) s. Ott StW 1935, 573 (591)

2) vgl. Becker StW 1925, 1159 (1168); Ott StW 1935, 573 (591)

3) vgl. Riewald in B-R-K § 6 StAnpG Anm. 3 b Abs. 4

§ 6 Abs. 3 StAnpG ist somit als Formulierung eines umfassenderen Rechtsgedankens und daher auch als ein Anwendungsfall des Rechtssatzes aufzufassen, daß der Steuerpflichtige im Falle einander widerstreitender Steuerfestsetzungen einen Rechtsanspruch auf Freistellung von der unrichtigen Festsetzung geltend machen kann.

4. Ergebnis

Aus der Gesamtschau des steuerlichen Verfahrensrechts drängt sich auch in den Fällen widerstreitender Steuerfestsetzungen ein Rechtsanspruch auf Befreiung von der unzulässigen Doppelbesteuerung auf. In § 151 AO und in § 6 Abs. 3 StAnpG wird ein Anspruch gewährt, der auf die Beseitigung einer unzulässigen Besteuerung gerichtet ist. Die von diesen Vorschriften erfaßten Sachverhalte und die hier behandelten Fälle liegen auf einer Ebene. Daher muß eine Gesamtbetrachtung zwingend dahin führen, auch hier einen Rechtsanspruch anzuerkennen. Dieser Anspruch ist bei widerstreitenden Steuerfestsetzungen ein Freistellungsanspruch, nämlich ein Rechtsanspruch darauf, die Freistellung von der unrichtigen Steuerfestsetzung verlangen zu können.

Nur dieser Rechtsanspruch gewährt durchgreifenden Rechtsschutz in allen Fällen. Er macht es einerseits überflüssig, andere Möglichkeiten (Rechtsmitteleinlegung unter Nachsichtgewährung; Berichtigung nach § 222 Abs. 1 Zif. 4 AO; Billigkeitserlaß nach § 131 AO) gewaltsam zu bemühen, um anschliessend in den meisten Fällen resigniert festzustellen, daß dem Steuerpflichtigen nicht geholfen werden kann; andererseits entspricht diese Lösung dem materiellen Recht in vollkommener Weise.

5. Freistellungsanspruch trotz Anfechtungsmöglichkeit

Dem Steuerpflichtigen ist der Freistellungsanspruch auch dann nicht zu verwehren, wenn er die 2.Steuerfestsetzung, die zu dem 1. Bescheid in Widerspruch steht, erfolgreich hätte anfechten können. Wenn also der Steuerpflichtige, nachdem die Grunderwerbsteuer längst rechtskräftig festgesetzt worden ist, die Heranziehung zur Umsatzsteuer wegen desselben Rechtsgeschäfts unangefochten hingenommen hat, so ist ihm der Freistellungsanspruch dennoch zu gewähren; denn es kann vom Steuerpflichtigen nicht verlangt werden, daß er erkennt, welche der beiden Steuerfestsetzungen unzulässig ist.[1)]

---

1) vgl. auch Riewald in B-R-K § 152 Anm. 5 b Abs.14

6. Freistellungsanspruch trotz selbst geforderter Festsetzung

Muß man schließlich auch demjenigen Steuerpflichtigen, der die Festsetzung, die sich später als unrichtig herausstellt, selbst gefordert hat, einen Anspruch auf Beseitigung dieser unrichtigen Steuerfestsetzung gewähren? Auch in diesem Fall wird man den Freistellungsanspruch nicht versagen dürfen. Es ist z.B. an den Fall zu denken, daß auf Betreiben des Steuerpflichtigen eine Einnahme zur Einkommensteuer-Veranlagung 1962 herangezogen wird, während sie richtigerweise erst als Einnahme des Jahres 1963 zu berücksichtigen gewesen wäre. Zeigt sich dieser Fehler später, und verlangt der Steuerpflichtige darauf hin, daß diese Einnahme der Einkommensteuer 1963 zugrunde gelegt wird (etwa, weil er in diesem Jahr in niedrigeren Progressionsstufen bleibt), dann wird man dieser Forderung des Steuerpflichtigen nachkommen müssen und infolgedessen die Einkommensteuer für das Jahr 1962 auf seinen Freistellungsanspruch hin entsprechend senken müssen. Man kann dem Steuerpflichtigen seinen Meinungswandel, den auch das Finanzamt

anerkennt, nicht vorwerfen.[1] Man wird selbst dann in dieser Weise verfahren müssen, wenn der Steuerpflichtige bösgläubig gehandelt hat; denn die Veranlagung ist nicht dazu bestimmt, eine irgendwie geartete Bestrafung des Steuerpflichtigen herbeizuführen.[2] Zu diesem Zwecke ist die Steuerstrafe geschaffen. Selbst wenn der Steuerpflichtige den Tatbestand der Steuerhinterziehung verwirklicht hat, wird er zwar bestraft, eine höhere Besteuerung, als es das materielle Gesetz vorsieht, läßt sich deswegen nicht rechtfertigen.

C. Lösung der Fälle widerstreitender Einheitswertbescheide

I. Die Lösung

Wir kehren jetzt zum Ausgangspunkt unserer Betrachtung zurück, indem wir das für widerstreitende Steuerfestsetzungen gewonnene Ergebnis auf die Feststellung der Einheitswerte übertragen.

---

1) vgl. Riewald in B-R-K § 152 Anm. 5 b Abs. 14

2) s. RFH RStBl 1939, 864 (865) vom 10.2.1939; Kruse StW 1958, 719 (724)

Die Lösung, die für die Fälle unzulässiger Doppelbesteuerung gefunden worden ist, kann hier deshalb übernommen werden, weil dort kein Erstattungsanspruch, sondern ein Freistellungsanspruch postuliert worden ist. Unter einem solchen Freistellungsanspruch ist bei widerstreitenden Steuerfestsetzungen der Anspruch auf Feststellung zu verstehen, daß die Festsetzung einer bestimmten Steuer nicht begründet ist, die Festsetzung dieser Steuer aber gleichwohl erfolgt ist. Diesem Freistellungsanspruch entspricht bei der Feststellung der Einheitswerte der Anspruch auf Feststellung, daß die Voraussetzungen für die Erfassung eines Gegenstandes bei einer bestimmten wirtschaftlichen Einheit nicht vorliegen.

Die Erörterung zu der Frage, ob zwischen den einzelnen Einheitswertverfahren Rangunterschiede nachzuweisen sind, endeten oben[1)] damit, daß das Bestehen einer bestimmten Rangordnung nicht hat festgestellt werden können. Es ist daher im folgenden davon auszugehen, daß eine besondere Rangordnung zwischen den verschiedenen Einheitswertverfahren

---

1) vgl. S. 44

nicht besteht, daß vielmehr die einzelnen Verfahren gleichgeordnet und gleichberechtigt nebeneinander stehen, und daß somit die Entscheidung in dem einen Verfahren für das andere nicht verbindlich ist.

Unter diesem Gesichtspunkt sollen jetzt die Beispiele 1 und 4[1] gelöst werden, da diese Beispiele zusammengehören. Denn in beiden Fällen ist ein Bewertungsverfahren für eine bestimmte wirtschaftliche Einheit rechtskräftig abgeschlossen mit dem Ergebnis, daß die Brennerei bei dieser bestimmten wirtschaftlichen Einheit erfaßt worden ist. Später gelangt das Finanzamt zu der richtigen Erkenntnis, daß die Einbeziehung der Brennerei bei einer anderen wirtschaftlichen Einheit allein gerechtfertigt gewesen wäre. Die Beispiele unterscheiden sich nur dadurch, daß im 1. Beispiel die Brennerei zuerst als selbständiger Gewerbebetrieb bewertet wird, während sie im 4. Beispiel zuerst als landwirtschaftlicher Nebenbetrieb erfaßt wird. In beiden Fällen ist also ein rechtskräftiger Bescheid ergangen, bevor das Finanzamt erkennt, daß nach

---

1) vgl. S. 12, 13

richtiger Ansicht der Gegenstand zu einer anderen wirtschaftlichen Einheit gehört. Die Voraussetzungen in beiden Beispielen stimmen demnach überein, daher sind diese beiden Fälle zusammen zu behandeln.

Macht man jetzt das für widerstreitende Steuerfestsetzungen herausgearbeitete Ergebnis[1)] für die Feststellung der Einheitswerte nutzbar, dann bedeutet dies, daß auf Grund desselben Sachverhalts zwei Einheitswertbescheide ergehen können, obgleich sie sich nach dem materiellen Recht gegenseitig ausschließen. Dieser Widerspruch ist in unseren Beispielsfällen dadurch veranlaßt worden, daß die Behörde von der tatsächlichen Beurteilung, die dem 1. Einheitswertbescheid zugrunde gelegen hat, bei der 2. Entscheidung abgewichen ist. Nach dem hier gewonnenen Ergebnis hat der Steuerpflichtige in diesem Fall einen Anspruch auf Freistellung von dem unrichtigen Einheitswertbescheid.

Das bedeutet für das 1. Beispiel: der Steuerpflichtige kann verlangen, daß der 1. Einheitswertbescheid, der die Brennerei rechtskräftig zu Unrecht

---

1) vgl. S. 75

als selbständigen Gewerbebetrieb bewertete, aufgehoben wird.

Dabei ist es unbeachtlich, daß der Steuerpflichtige die Einbeziehung der Brennerei als selbständigen Gewerbebetrieb hätte anfechten können, und es ist ebenso unerheblich, daß er die Bewertung als selbständiger Gewerbebetrieb vielleicht sogar selbst gefordert hat.

Im 4. Beispiel kann der Steuerpflichtige verlangen, daß der Einheitswertbescheid für die Landwirtschaft auf den landwirtschaftlichen Betrieb beschränkt wird.

Wenn die Steuer auf der Grundlage des aufzuhebenden, unrichtigen Einheitswertbescheides bereits entrichtet ist, entsteht zunächst ein Anspruch auf Folgeänderung aus § 218 Abs. 4 AO, dann auf Erstattung.

II. Erlöschen des Freistellungsanspruchs

Der hier geforderte Freistellungsanspruch kann nicht unbefristet geltend gemacht werden. Da sich dieser Anspruch jedoch nicht unmittelbar aus dem Gesetz ergibt, muß die Befristung aus analoger

Anwendung gesetzlicher Bestimmungen abgeleitet werden. Einen Anhaltspunkt für die Frist, innerhalb derer der Freistellungsanspruch geltend zu machen ist, enthalten § 6 Abs. 3 StAnpG und § 151 AO. Der Freistellungsanspruch des § 6 Abs. 3 StAnpG erlischt mit dem Ablauf des Jahres, das auf die endgültige Feststellung der Unwirksamkeit folgt. Diese Befristung entspricht auch der Regelung für die Erstattungsansprüche der §§ 151 ff AO, wobei unter "Jahr" das Kalenderjahr zu verstehen ist.[1] Danach müßte auch der hier erörterte Freistellungsanspruch mit dem Ende des Jahres erlöschen, das seinem Entstehungszeitpunkt folgt. Der Freistellungsanspruch entsteht in dem Zeitpunkt, in dem der Tatbestand, der diesen Anspruch auslöst, vollständig verwirklicht ist. In unseren Fällen entsteht der Freistellungsanspruch somit dann, wenn derselbe Gegenstand endgültig von zwei verschiedenen wirtschaftlichen Einheiten erfaßt worden ist. In diesem Augenblick müßte demnach auch der Ablauf der Frist beginnen, die mit dem Ende des folgenden Kalenderjahrs abliefe.

Die Antragsfrist für den Freistellungsanspruch würde danach selbst dann erlöschen können, wenn dem

---

1) vgl. Kruse in T-K vor § 150 Anm. 12

Steuerpflichtigen die anspruchsbegründenden Tatsachen für seinen Freistellungsanspruch gar nicht bekannt sind. Diese Härte läßt sich mit rechtsstaatlichen Prinzipien schwerlich vereinbaren. Es erscheint daher gerechtfertigt, den Beginn für den Ablauf der Antragsfrist davon abhängig zu machen, ob der Steuerpflichtige die anspruchsbegründenden Tatsachen, die seinen Freistellungsanspruch auslösen, erkannt hat oder erkennen konnte. Mit dieser Auffassung wird der Rechtsprechung gefolgt, die im Zusammenhang mit der Frage entwickelt worden ist, wann bei den Erstattungsansprüchen der §§ 151 ff AO die Frist zu laufen beginnt.[1] Es kommt also für den Beginn des Fristablaufes wesentlich darauf an, ob der Steuerpflichtige die maßgeblichen Tatsachen, die seinen Freistellungsanspruch begründen, erkannt hat oder erkennen konnte. Für unsere Fälle bedeutet dies, daß die Antragsfrist erst in dem Augenblick zu laufen anfängt, in dem der Steuerpflichtige die Feststellung widersprechender Besteuerungsgrundlagen und somit die maßgebende

---

1) vgl. RFH RStBl 1941, 210 (211) vom 22.1.1941; RStBl 1942, 981 (982) vom 9.10.1942; BFH BStBl 1954, 239 (240) vom 25.6.1954; BStBl 1960, 318 vom 5.4.1957

Voraussetzung für den Freistellungsanspruch erkennen konnte. Daher erlischt der hier behandelte Freistellungsanspruch erst mit dem Ende des Jahres, das auf dasjenige Jahr folgt, in dem der Steuerpflichtige die Voraussetzungen für die Entstehung seines Freistellungsanspruchs, d.h. also das Vorliegen widerstreitender Einheitswertbescheide erkennen konnte.

Teil 3 : Die unzulässige Nichtbesteuerung

Die Frage der unzulässigen Nichtbesteuerung gehört eigentlich nicht zum Thema der "Rangordnung der Einheitswertbescheide". Es muß aber angedeutet werden, wie die Lösung dieser Frage zu denken ist, da sonst offen bleibt, ob die für die Themafrage gebotene Lösung auch beim Durchdenken der Nachbarprobleme haltbar ist.

A. Problematik

Unsere Beispiele 2 und 3 zeigen die Problematik auf.

Im 2. Beispiel war durch finanzgerichtliches Urteil oder durch Einspruchsentscheidung rechtskräftig festgestellt worden, daß die Brennerei nicht als selbständiger Gewerbebetrieb zu bewerten ist. Bei der Einheitsbewertung der Landwirtschaft wird sie nach richtiger Ansicht auch nicht als zur Landwirtschaft gehörig angesehen.

Im 3. Beispiel lag es umgekehrt: bei der Bewertung der Landwirtschaft war die Brennerei ausgelassen worden. Der Einheitswertbescheid für die Landwirt-

schaft war rechtskräftig geworden. Später wird die Brennerei richtigerweise auch nicht als selbständiger Gewerbebetrieb angesehen.

Da nach der hier vertretenen Ansicht die landwirtschaftliche Bewertung verfahrensrechtlich keine Bevorzugung gegenüber dem Verfahren der Bewertung als selbständiger Gewerbebetrieb genießt, beide Sonderbewertungsverfahren also gleichgeordnet und gleichberechtigt nebeneinander stehen, können die Beispiele 2 und 3 zusammen behandelt werden.

Es geht dabei um einen den Beispielen 1 und 4 entgegengesetzten Fall; denn es handelt sich hier um die Frage, ob die Brennerei aus der Besteuerung völlig herausfällt. Ist nämlich die Brennerei in die Bewertung einer bestimmten wirtschaftlichen Einheit, zu der sie nach richtiger Ansicht gehört, nicht einbezogen worden, weil sie als zu einer anderen wirtschaftlichen Einheit gehörig angesehen wurde, und wird die Unrichtigkeit später bei Betrachtung dieser anderen Wirtschaftseinheit erkannt, dann verlangt das Verfahrensrecht an sich die "richtige" Feststellung, d.h., daß die Brennerei

auch bei dieser anderen wirtschaftlichen Einheit nicht berücksichtigt werden darf. Unterliegt die Brennerei, da das 1. Verfahren rechtskräftig abgeschlossen ist, dann überhaupt nicht der Besteuerung? Das wäre ein sehr unbefriedigendes Ergebnis, da die Brennerei materiellrechtlich ohne Zweifel in einem der beiden Verfahren zur Steuer heranzuziehen ist. Es geht also hier um das Problem der dem Gesetz widersprechenden zweifachen Nichtbesteuerung desselben Sachverhalts. Darunter ist ganz allgemein ein Sachverhalt zu verstehen, der zwar materiellrechtlich in einer von zwei Steuerfestsetzungen besteuert werden muß, tatsächlich aber in keiner der beiden Festsetzungen berücksichtigt wird. Für unsere Beispiele bedeutet dies, daß die Brennerei, obgleich sie in einem der beiden Einheitswertbescheide hätte berücksichtigt werden müssen, in Wirklichkeit von keinem der beiden erfaßt wird.

B. Lösung dieser Fälle

I. Lösung für die Fälle zweifacher Nichtbesteuerung bei bereits eingetretener Rechtskraft

Es soll zunächst wieder weiter ausgeholt und die Frage nur in Bezug auf Nichtfestsetzung von

Steuern behandelt werden. Dabei ist an folgenden Fall gedacht: Ein dem X zugeflossener Betrag ist durch finanzgerichtliches Urteil oder auf Grund einer Einspruchsentscheidung zwar unrichtig, aber rechtskräftig nicht zur Schenkungsteuer herangezogen worden, weil man irrigerweise davon ausging, der Betrag sei einkommensteuerpflichtig. Ist er aber später auch nicht bei der Festsetzung der Einkommensteuer in Ansatz gekommen, und ist auch diese Festsetzung rechtskräftig geworden, dann muß der Betrag endgültig unbesteuert bleiben, es sei denn, daß eine Berichtigung nach den allgemeinen Grundsätzen (§§ 94, 222 AO) erfolgen kann. Dieses Ergebnis ist zwar unerwünscht, aber dieser Vorgang ist nicht anders zu beurteilen als jede andere zu niedrige Steuerfestsetzung. Hier sollen im folgenden jedoch Fälle erörtert werden, bei denen die 2. Steuerfestsetzung noch aussteht oder aber noch nicht rechtskräftig geworden ist.

II. Lösung für die Fälle zweifacher Nichtbesteuerung bei noch nicht eingetretener Rechtskraft

Um der zweifachen Nichtbesteuerung eines Sachverhalts bereits in der Entstehung vorzubeugen, hat der Reichsfinanzhof folgenden Grundsatz entwickelt:

Der Steuerpflichtige, der mit Erfolg für eine bestimmte, ihm zunächst günstige Rechtsauffassung gekämpft hat, kann sich später mit Rücksicht auf Treu und Glauben nicht auf das Gegenteil berufen, er muß es sich vielmehr gefallen lassen, daß er bei einer späteren Veranlagung an dieser Rechtsansicht festgehalten wird.

Zu diesem Grundsatz hat sich der Reichsfinanzhof wiederholt bekannt. So hat er z.B. entschieden, daß sich ein Steuerpflichtiger, der eine bestimmte Rechtsansicht durchgesetzt hat, nicht später, wenn sich seine Ansicht steuerlich bereits ausgewirkt hat, willkürlich von ihr lossagen kann.[1] Vielmehr muß er nach dem Grundsatz von Treu und Glauben an das, was er bei einer früheren Veranlagung erfolgreich verfochten hat, auch sonst gebunden bleiben.[2]

Ähnlich auch der Reichsfinanzhof[3] in einer Entscheidung, in der er es als einen Verstoß gegen

---

1) s.RFH RStBl 1932, 623 vom 25.11.1931

2) In diesem Sinne auch der VI. Sen. des Reichsfinanzhofs in einer nicht veröffentlichten Entscheidung vom 22.7.1936/ 27.1.1937, zitiert nach RFH RStBl 1943, 501

3) s. RFH Bd. 46, 321 vom 23.3.1939

Treu und Glauben erachtet, wenn sich der Steuerpflichtige wechselnd einer widersprechenden Rechtsauffassung bedient, je nachdem, welche Ansicht ihm gerade vorteilhaft erscheint; dies wieder mit der Einschränkung, daß die früher vertretene Auffassung zum Erfolg geführt hat.[1)]

Ganz allgemein kann der Steuerpflichtige nach der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs dann, wenn das Finanzamt in einer strittigen Rechtsfrage eine im Interesse des Steuerpflichtigen günstige Regelung getroffen hat, die dieser auch gewünscht und für die er gekämpft hat, eine andere Regelung später nicht verlangen.[2)] Der Steuerpflichtige ist selbst dann an eine von ihm herbeigeführte Entscheidung gebunden, wenn sie sich später zu seinen Ungunsten auswirkt. Ebensowenig kann der Steuerpflichtige, der mit Erfolg dafür gekämpft hat, daß Zuschüsse an ihn nicht als einkommensteuerpflichtige Einkünfte behandelt wurden, später geltend machen, diese Zuschüsse hätten seinerzeit zur Einkommensteuer herangezogen werden sollen.[3)]

---

1) Im gleichen Sinne RFH RStBl 1936, 950 (951) v. 26.8.1936; RStBl 1943, 501 v. 11.3.1943

2) vgl. RFH Bd. 33, 290 (296) vom 23.5.1933

3) vgl. RFH Bd. 47, 283 vom 5.10.1939

Der Bundesfinanzhof hat sinngemäß den Grundsatz des Reichsfinanzhofs übernommen. Er hat z.B. entschieden, daß ein Steuerpflichtiger, der erfolgreich dafür gekämpft hat, daß die Beiträge zu einer Arbeitnehmerversicherung als Beiträge zur Rückdeckungversicherung nicht der Lohnsteuer unterworfen wurden, bei Auszahlung der Versicherungsleistungen, die der Lohnsteuer unterworfen werden, nicht geltend machen kann, daß schon die Zahlungen der Beiträge steuerpflichtig gewesen wären.[1] Diesem Einwand stehe der Grundsatz von Treu und Glauben entgegen.

Der Bundesfinanzhof[2] weist vor allem darauf hin, daß dieser Grundsatz dem sog. venire contra factum proprium, d.h. dem willkürlichen Vorgehen im Widerspruch zur eigenen Handlung[3], die rechtliche Anerkennung versagt. Der Bundesfinanzhof[4]

---

1) s. BFH BStBl 1961, 191 (193) vom 3.3.1961

2) s. BFH Bd. 57, 245 (248) vom 20.2.1953; BStBl 1956, 85 vom 19.1.1956; BStBl 1956, 190 (191) vom 17.4.1956; BStBl 1956, 250 (251) vom 3.7.1956; BStBl 1961, 191 (193) v. 3.3.1961

3) BFH Bd. 64, 360 (362) v. 1.3.1957 spricht pleonastisch davon, daß man sich nicht "ohne ausreichenden Grund willkürlich" von seinem früheren Verhalten lossagen kann.

4) vgl. BFH BStBl 1961, 338 (339, 340) v. 2.5.1961

kleidet dies in die Worte, daß Steuerpflichtige denselben Sachverhalt mit Wirkung für verschiedene Steuern willkürlich nicht abwechselnd so darstellen dürfen, wie es ihnen steuerlich jeweils am günstigsten ist.[1)]

Auch das Schrifttum[2)] stimmt überwiegend dem Grundsatz des Reichsfinanzhofs zu. Zusammenfassend kann man diese Meinungen mit folgenden Worten skizzieren: Hat der Steuerpflichtige in einer umstrittenen Rechtsfrage seinen Standpunkt gegenüber dem Finanzamt im Rechtskampf durchgesetzt und daraus steuerliche Vorteile gezogen, dann ist er an diese Rechtsauffassung gebunden, auch wenn sie sich später nach dem materiellen Recht als unrichtig herausstellt, und der Steuerpflichtige bei späteren Veranlagungen mit dem gegenwärtigen Standpunkt steuerlich günstiger abschneiden würde.

---

1) Auf den Seiten 147 ff werden weitere Entscheidungen mitgeteilt.

2) vgl. Bank DStZ 1934, 857 (859); Kluckhohn JW 1934, 2378 f.; Wille StW 1943, 275 (280); H. Vogel, Treu und Glauben S. 29 und S. 56; v.Wallis in H-H-Sp § 1 StAnpG Anm. 16; a.A.: Riewald in B-R-K § 152 Anm. 5 c Abs. 2; kritisch Kruse StW 1958, 719 (723)

III. Kritik an der Lösung

Der Reichsfinanzhof begründet seinen Grundsatz mit dem Hinweis, daß im Steuerrecht Treu und Glauben herrschen müssen. Er wendet den Grundsatz daher nur an, wenn der Steuerpflichtige seinen Standpunkt erfolgreich "verfochten", "betrieben", "dafür gekämpft" hat.

Daß der Grundsatz von Treu und Glauben, gesetzlich festgelegt in den §§ 157, 242 BGB für die Auslegung von Verträgen und für die Bewirkung von Leistungen aus Schuldverhältnissen, nicht nur das private, sondern auch das öffentliche Recht und hier insbesondere das Steuerrecht beherrscht, ist seit langem allgemein anerkannt.[1] Der Reichsfinanzhof hat den

---

1) Verf. beschränkt sich in der Auswahl auf einige Hinweise in Rechtsprechung und Literatur. Vgl. u.a. RGZ Bd. 113, 19 (24) vom 2.2.1926; RFH RStBl 1933, 87 (88) vom 11.1.1933; RStBl 1933, 541 vom 23.5.1933; BFH BStBl 1956, 190; Becker StW 1931, 806 (825); derselbe StW 1931, 865 (879); derselbe StW 1931, 945 (981); Fleck StW 1932, 761; Poetzsch-Heffter DJZ 1933, 739; Friesecke DStZ 1934, 753; Pütz JW 1937, 910 (911); Mattern DStZ/A 1958, 113 (114); Maaßen, Regelungen S. 18; Hessdörfer, Rechtsstaat S. 62; v. Wallis in H-H-Sp § 1 StAnpG Anm. 15; Riewald in B-R-K § 1 StAnpG Anm. 5a, Abs. 1; K. Vogel Berichtigungsveranlagung, S.16; Die entgegengesetzte Ansicht Schüles (Verw.Arch. Bd. 38, 400 ff), der die Geltung von Treu und Glauben im öffentlichen Recht deshalb ablehnt, weil es im Verwaltungsrecht an der inneren Nähe der Beteiligten fehle, welche die Anwendung dieses Grundsatzes im Rechtsverkehr erst rechtfertige, ist von Forsthoff (Lehrbuch S.155,156) mit Recht zurückgewiesen worden. "Die mangelnde Nähe ist längst einer ständigen und fühlbaren Nähe gewichen."

Grundsatz von Treu und Glauben wiederholt herangezogen.[1] Für ihn lag diese Anwendung besonders nahe, weil dieser Grundsatz in § 11 AO (heute § 2 StAnpG) einen gewissen gesetzlichen Niederschlag gefunden hat. Der Grundsatz von Treu und Glauben ist - unabhängig von einer gesetzlichen Formulierung[2] - ein unserem gesamten Rechtsverkehr immanenter Bestandteil[3]. Dieser Rechtsgrundsatz[4] ist als die überzeugendste Formulierung der menschlichen Anständigkeit im Rechts- und Wirtschaftsleben bezeichnet worden.[5] Nach Spitaler[6] bedeutet Treu und Glauben die selbstlose Bereitschaft der Einhaltung der Verpflichtung für diejenige Person, der Treue geschuldet wird und das Vertrauen auf die Treue des

---

1) vgl. RFH Bd. 33, 290 (297) vom 23.5.1933 und die dort zitierten Entscheidungen

2) vgl. RGZ Bd. 113, 19 (24)

3) so Maaßen, B 1960, 98; Nipperdey JZ 1952 577 (578)

4) vgl. Wolff, Verwaltungsrecht § 25 Ia S. 96; Mattern, Treu und Glauben S. 34; derselbe DStZ/A 1958, 113 (114); Hessdörfer, Rechtsstaat S. 62

5) s. Kühn a.a.O. § 1 StAnpG Anm. 5 b; H. Vogel, Treu und Glauben S. 9

6) Spitaler StbJb 1952, 335 (337)

anderen Teils. Jeder muß in "Treue" des anderen "Glauben" rechtfertigen[1]; Treu und Glauben verpflichten also sowohl den Steuerpflichtigen wie die Behörde[2] zu einem anständigen, loyalen Verhalten.[3]

Die verschiedene Umschreibung von Treu und Glauben spricht für die große Elastizität dieses Grundsatzes. In dieses "weite Feld" der Deutungen ist aber zugleich die Gefahr eingeschlossen, diesen Grundsatz unangemessen weit auszudehnen und seinen Wert damit auszuhöhlen und abzunutzen. Schon 1933 sprach Hedemann[4] von einer "wilden Hochkonjunktur von Treu und Glauben". "Um den ungebändigten Strom von Treu und Glauben zu kanalisieren"[5], muß vor

---

1) so Riewald in B-R-K § 1 StAnpG Anm. 5a Abs. 1

2) s. Spitaler StbJb 1952, 335 (336)

3) vgl. Mattern, Treu und Glauben S. 26; derselbe FR 1960, 39; Maaßen B 1960, 98; Hessdörfer, Rechtsstaat S. 132; H. Vogel, Treu und Glauben S. 7

4) Hedemann, Die Flucht in die Generalklauseln S.12

5) so Kruse StW 1959, 443 (452)

allem jede Verallgemeinerung dieses Grundsatzes vermieden werden.[1] Eine schematische Anwendung gestattet dieser Grundsatz nicht. Was Treu und Glauben entspricht, läßt sich stets nur für den Einzelfall entscheiden[2]. Nur eine sorgfältige Abwägung aller Umstände im konkreten Einzelfall[3] sichert dem Grundsatz von Treu und Glauben seine hohe Bedeutung. Daher ist auch hier kritisch zu prüfen, ob es mit dem Grundsatz von Treu und Glauben gerechtfertigt werden kann, daß der Steuerpflichtige gegen sich gelten lassen muß, was er einmal erfolgreich erkämpft hat.

Dem Rechtsgefühl scheint es zunächst einmal zu entsprechen, daß der Steuerpflichtige an der Auffassung festgehalten wird, die er früher selbst vertreten hat. Dieses Rechtsgefühl ist in alten Rechtssprichwörtern verwurzelt. "Ein Mann ein Wort" heißt es. Oder: "Wer den guten Tropfen genießt, darf den schlechten nicht schmähen."

---

1) vgl. BFH BStBl 1952, 85 (86) vom 7.2.1952; Kaatz FR 1958, 537

2) s. Kruse StW 1959, 443 (444)

3) vgl. Berger BB 1959, 909; Kaatz FR 1957, 302

Daß aber Rechtssprichwörter keine sichere Grundlage für eine Rechtsprechung bilden können, soll an zwei Beispielen illustriert werden.

1. Variante : Ein dem A zugeflossener Betrag, den das Finanzamt zunächst als einkommensteuerpflichtig ansehen wollte, ist auf Betreiben des A rechtskräftig zur Schenkungsteuer herangezogen worden, während die Festsetzung seiner Einkommensteuer noch aussteht oder noch nicht rechtskräftig ist. Später stellt A fest, daß die von ihm in gutem Glauben erfolgreich vertretene Auffassung, der bezeichnete Betrag sei schenkungsteuerpflichtig, in Wahrheit nicht richtig ist, und daß es für ihn außerdem vorteilhafter wäre, wenn dieser Betrag bei der Festsetzung der Einkommensteuer mitberücksichtigt würde. A verlangt, daß die den wirklichen Verhältnissen entsprechende Steuerfestsetzung durchgeführt wird und ist damit einverstanden, daß sich seine Einkommensteuerschuld durch die Einbeziehung dieses Betrages erhöhen wird.

2. Variante : Im Rahmen einer Betriebsprüfung stellt das Finanzamt unrichtigerweise fest, daß ein dem B zugeflossener Betrag als schenkungsteuer-

pflichtig zu behandeln ist. B, der diese Feststellung in keiner Weise beeinflußt hat, ist mit dieser Entscheidung zunächst einverstanden. Die Festsetzung der Schenkungsteuer wird rechtskräftig. Als B den Fehler später bemerkt, vertritt er die - richtige - Auffassung, daß der Betrag unter die Einkommensteuer fällt, deren Festsetzung noch aussteht. Da es für ihn günstiger ist, fordert B die Berücksichtigung des Betrages bei der Festsetzung der Einkommensteuer und Freistellung von der Schenkungsteuer in Höhe dieses Betrages.

Der vom Bundesfinanzhof gebilligte Grundsatz des Reichsfinanzhofs bietet hier keine Möglichkeit, den B von der Durchsetzung seines Begehrens abzuhalten; denn B hat die erste - falsche - Ansicht nicht "verfochten" und verstößt daher mit seinem Verlangen nicht gegen Treu und Glauben.

In der 1. Variante würden der Reichsfinanzhof und der Bundesfinanzhof dagegen den A an seiner Ansicht festhalten, weil dieser die unrichtige Heranziehung des Betrages zur Schenkungsteuer "erkämpft" hat. Die Ergebnisse dieser beiden Varianten zeigen, wie ungerecht diese Lösung ist.

Hier wird nämlich der A, der das Finanzamt von seinem Standpunkt mit guten Gründen überzeugt hat, höher besteuert, als es die tatsächlichen Verhältnisse rechtfertigen. Der B, bei dem es sich um denselben Sachverhalt handelte, und der nicht hat zu "kämpfen" brauchen, wird gerecht besteuert, d.h. aber mit anderen Worten, er wird geringer besteuert als A. Hier wird die gleichmäßige Besteuerung, zu der der Staat bei der einschneidenden steuerlichen Belastung der Gegenwart in besonderem Maße verpflichtet ist, erheblich gestört. Läßt sich eine solche ungleichmäßige Besteuerung unter dem Gesichtspunkt der Wahrung von Treu und Glauben rechtfertigen? Das kann allenfalls dann der Fall sein, wenn in dem Meinungswechsel des A, der dem Finanzamt gegenüber für sein Recht eingetreten ist, ein Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben zu sehen ist.

Bevor man - wie der Reichsfinanzhof und Bundesfinanzhof - einen solchen Verstoß bejaht, muß man sich daran erinnern, was unter Treu und Glauben zu verstehen ist. Der Grundsatz von Treu und Glauben ist ein Rechtsgrundsatz, der zum Ausdruck bringt, daß ein bei einem anderen erwecktes Ver-

trauen gerechtfertigt werden muß, wenn der andere in diesem Vertrauen gehandelt oder disponiert hat. Wenn der Steuerpflichtige aber mit guten Gründen nur für sein Recht eintritt, dann erweckt er mit diesem Verhalten beim Finanzamt gar kein Vertrauen, das dieses zu beachtlichen Dispositionen veranlassen könnte. Aus diesem Grunde kann er auch nicht nach dem Grundsatz von Treu und Glauben an die Auffassung gebunden sein, die er früher geäußert hat. Daher ist der überaus allgemein gefaßte Grundsatz der Rechtsprechung, den Steuerpflichtigen auf den Standpunkt festzulegen, den er früher einmal "verfochten" hat, abzulehnen.

Die Prüfung hat ergeben, daß der Steuerpflichtige nicht gegen Treu und Glauben verstößt, wenn er zu einer ihm vorteilhafteren, richtigen anderen Darstellung übergeht. Es ist daher kein Grund ersichtlich, den Steuerpflichtigen unter dem Gesichtspunkt von Treu und Glauben auf seine zuerst vertretene Ansicht festzulegen. Welche Auffassung der Steuerpflichtige einmal "verfochten" hat, muß völlig außer Betracht bleiben. Daher kann an dem vom Bundesfinanzhof übernommenen Grundsatz des Reichsfinanzhofs nicht festgehalten

werden. Entscheidend kann in diesem Zusammenhang allein sein, von welcher Auffassung das Finanzamt bei der ersten Steuerfestsetzung ausgegangen ist, nicht aber, welchen Standpunkt der Steuerpflichtige dabei eingenommen hat. Somit kommen wir abschließend zu dem Ergebnis, daß das Problem der zweifachen Nichtbesteuerung eines Sachverhalts unter dem Gesichtspunkt von Treu und Glauben nicht zu lösen ist.

IV. Lösung unter dem Gesichtspunkt der Folgerichtigkeit

Die Lösung des Problems einer zweifachen Nichtbesteuerung desselben Sachverhalts ist wiederum in dem Grundsatz der Folgerichtigkeit zu finden. Auf diesen Grundsatz, der schon die Grundlage für den im 2. Teil behandelten Freistellungsanspruch bildete[1], baut schließlich auch der Grundsatz des Reichsfinanzhofs und Bundesfinanzhofs auf, daß der Steuerpflichtige auf den einmal vertretenen Standpunkt festzulegen sei. Dieser Gerichtspunkt, der "wohl aller Rechtsauslegung den Stempel aufdrückt"[2], verdient im Steuerrecht, für das die

---

1) vgl. S. 108 - 111

2) so Riewald in B-R-K § 152 Anm. 5 c Abs. 3

gleichmäßige Besteuerung ein rechtlicher Zwang ist, eine besondere Berücksichtigung.

Wenn man den im 2. Teil für den Fall einer doppelten Besteuerung gewonnenen Rechtssatz[1] in entsprechender Abwandlung auf den Fall einer zweifachen Nichtbesteuerung überträgt, so ergibt sich für die hier behandelten Fälle folgender Satz: Würde ein Sachverhalt, der nach dem materiellen Recht unter eine von zwei Steuerfestsetzungen fallen muß, deshalb von keiner der beiden Festsetzungen ergriffen werden, weil das Finanzamt bei der späteren Entscheidung seine noch bei der früheren Entscheidung vertretene Meinung aufgibt, dann ist das Finanzamt berechtigt und verpflichtet, bei der zweiten Festsetzung, wenn durch sie derselbe Steuerpflichtige betroffen wird, die Lücke auszufüllen.[2]

Daß das Finanzamt zur Ausfüllung der Lücke auch verpflichtet ist, folgt daraus, daß das Finanzamt jeden besteuerungsfähigen Vorgang erfassen und

---

1) vgl. S. 111

2) vgl. auch Riewald in B-R-K § 152 Anm. 5 c Abs.4; derselbe § 1 StAnpG Anm. 5 c Abs. 3

zur Steuer heranziehen muß. Bei Verwirklichung eines Steuertatbestandes hat das Finanzamt stets die entsprechende Steuer festzusetzen. Hier kann es dieser Pflicht nur durch Ausfüllung der Lücke genügen. Wie die Lücke ausgefüllt werden muß, ist unter dem Gesichtspunkt der Folgerichtigkeit zu lösen: das Finanzamt muß die zweite Steuerfestsetzung folgerichtig durchführen, d.h. es muß die der ersten Festsetzung zugrunde gelegte Meinung grundsätzlich beibehalten.

V. Anspruch auf die allein gerechtfertigte Besteuerung

Wenn demnach das Finanzamt beispielsweise bei der Festsetzung der Einkommensteuer einen bestimmten Betrag außer Ansatz läßt, weil es von der unrichtigen Meinung ausgeht, dieser Betrag sei schenkungsteuerpflichtig, dann muß es nach der oben dargelegten Auffassung diesen Betrag, sobald die Festsetzung der Einkommensteuer rechtskräftig geworden ist, folgerichtig zur Schenkungsteuer heranziehen. In diesem Fall würde somit der bezeichnete Betrag bei einer Steuer berücksichtigt werden, unter die er nach richtiger Ansicht nicht fällt. Das kann

zur Folge haben, daß der Steuerpflichtige zu einer höheren Steuer herangezogen wird, als es die tatsächlichen Verhältnisse rechtfertigen. Mit dem Meinungswechsel des Steuerpflichtigen kann die höhere Besteuerung nicht begründet werden. Daher wird man dem Steuerpflichtigen das Recht zugestehen müssen, die Festsetzung der wirklich richtigen Steuer zu verlangen.[1] Die Festsetzung der richtigen Steuer kann allerdings nicht ohne weiteres durchgeführt werden. Sie erfordert vielmehr die aktive Mitwirkung des Steuerpflichtigen insofern, als dieser gemäß § 94 Abs. 1 Zif. 2 AO seine Zustimmung zur schlichten Änderung derjenigen Steuerfestsetzungen geben muß, die von der jetzt aufgegebenen Ansicht betroffen sind.

VI. Voraussetzung für die Anwendung des Grundsatzes

Die Anwendung des hier entwickelten Grundsatzes setzt einen Sachverhalt voraus, der materiellrechtlich in einer von zwei Steuerfestsetzungen berücksichtigt werden muß. Zweifelhaft darf dabei nur

---

1) vgl. Riewald in B-R-K § 152 Anm. 5 c Abs. 4

die Frage sein, ob er von dem einen oder dem anderen der sich berührenden Tatbestände ergriffen wird, ob er also diesseits oder jenseits einer gedachten "Grenzlinie"[1] liegt. Wie bei den Fällen der unzulässigen Doppelbesteuerung[2] können auch hier die Zweifel, unter welchen Tatbestand ein Sachverhalt zu subsumieren ist, rechtlicher oder räumlicher Art sein. Das Finanzamt darf jedoch nach der hier vertretenen Ansicht eine folgerichtige Veranlagung nur dann vornehmen, wenn sich anderenfalls eine Besteuerungslücke ergeben würde. Unter dieser Voraussetzung müssen einige Entscheidungen des Reichsfinanzhofs und des Bundesfinanzhofs abgelehnt werden.

Der Reichsfinanzhof[3] hatte einen Fall zu entscheiden, in dem es darum ging, ob eine Lederfabrik und eine Ledergroßhandlung als einheitlicher Gesamtbetrieb oder als zwei selbständige Betriebe zu behandeln sind. Bei der Umsatzsteuer

---

1) s. S. 48

2) s. S. 47, 48

3) s. RFH RStBl 1943, 501 vom 11.3.1943

hatte die Lederfabrik die Großhandlung als ihre Verkaufsorganisation, somit als ihr Organ bezeichnet. Daraufhin hatten die für beide Firmen zuständigen Finanzämter die Unselbständigkeit der Großhandlung gebilligt. Nachdem die Umsatzsteuer-Entscheidung im Sinne der Gesellschaft rechtskräftig geworden war, trug die Firma bei der Einheitsbewertung überraschend vor, beide Firmen seien selbständige Betriebe. Der Reichsfinanzhof ließ diese neue Darstellung nicht gelten, sondern hielt vielmehr die Gesellschaft für die Einheitsbewertung an ihrer für die Umsatzsteuer gegebenen Schilderung fest. Treu und Glauben verböten, daß der Steuerpflichtige bei verschiedenen Steuerarten voneinander abweichende Angaben über denselben Gegenstand mache, je nachdem, welche Angaben ihm für die betreffende Steuerart gerade günstig erschienen. Hier kann von einer Besteuerungslücke keine Rede sein. Daher ist das Finanzamt auch nicht berechtigt, die der ersten Entscheidung zugrunde gelegte Ansicht bei der zweiten Entscheidung fortzuführen. Wenn die erste Entscheidung tatsächlich unrichtig ist, und auch eine Berichtigung nicht mehr möglich ist, dann handelt es sich um einen unheilbaren Rechtsirrtum des Finanzamtes, der es nicht zuläßt, den - vielleicht gutgläubigen -

Steuerpflichtigen in einem anderen Falle im Widerspruch zu den tatsächlichen Verhältnissen zu besteuern.

Die gleichen Bedenken bestehen gegen eine Entscheidung des Reichsfinanzhofs[1], in der er eine Steuerveranlagung aufhob, weil Einkommen rechtsirrig für ein Jahr steuerlich herangezogen worden ist, während ein Teil dieses Einkommens ein früheres Jahr betrifft. Nach der Ansicht des Reichsfinanzhofs unterliegt die für das frühere Jahr vorzunehmende Berichtigungsveranlagung nicht den Beschränkungen des § 222 Abs. 1 Zif. 1 AO, wenn die aufgehobene Veranlagung gleichzeitig mit der Veranlagung für das frühere Jahr oder früher erfolgt ist. Auch diesem Urteil kann nach der hier vertretenen Auffassung nicht gefolgt werden. Wenn das Finanzamt trotz vollständiger und richtiger Steuererklärung lediglich aus Rechtsirrtum die Steuer zu gering festsetzt, so kann dieser Fehler grundsätzlich nicht mehr korrigiert werden.

---

1) s. RFH Bd. 39, 320 vom 15.7.1936

Ebenso unbefriedigend ist ein vom Bundesfinanzhof amtlich nicht veröffentlichtes Urteil.[1] Hier waren die von den Gesellschaftern einer GmbH gewährten Darlehen im Einverständnis der Gesellschaft für die Einheitsbewertung, die Vermögensteuer und den Lastenausgleich als verdecktes Stammkapital angesehen worden. Bei der Körperschaftsteuer machte die Gesellschaft später geltend, die streitigen Beträge seien echte Schuldverbindlichkeiten. Der Bundesfinanzhof ließ die Frage, ob es sich um verdecktes Stammkapital oder um echte Schuldverbindlichkeiten handelt, offen. Nach seiner Auffassung muß die Gesellschaft das, was für die Einheitsbewertung, die Vermögensteuer und den Lastenausgleich angenommen worden war, auch für die Körperschaftsteuer gegen sich gelten lassen. Diese Entscheidung ist selbst nach dem Grundsatz des Bundesfinanzhofs[2], nach dem der Steuerpflichtige an seiner erfolgreich verfochtenen Ansicht später festzuhalten sei, nicht haltbar. Hier hatte die GmbH nämlich gar nicht darauf gedrungen, daß

---

1) s. BFH-Urt. v.21.6.1957, veröffentlicht im Betrieb 1957, 786 (787)

2) s.S.133

die Darlehen für die Einheitsbewertung, die Vermögensteuer und den Lastenausgleich als verdecktes Stammkapital behandelt wurden. Vielmehr hatte das Finanzamt diese rechtliche Qualifizierung von sich aus getroffen. Nach der hier entwickelten Auffassung ist das Urteil auch deshalb abzulehnen, weil wiederum eine Besteuerungslücke fehlt, und der bloße Rechtsirrtum eine Besteuerung abweichend von Gesetz nicht rechtfertigt.

C. Lösung für die Fälle zweifacher Nichtbewertung

Der Reichsfinanzhof und der Bundesfinanzhof haben den Fall, daß ein Wirtschaftsgut weder bei der einen noch bei der anderen von zwei in Betracht kommenden wirtschaftlichen Einheiten berücksichtigt wird, unmittelbar nicht entschieden. Nach der oben erörterten, übereinstimmenden Rechtsprechung beider Gerichte[1] zu diesem Problem wäre dieser Fall folgendermaßen zu lösen: Der Steuerpflichtige, der vor dem Finanzgericht erfolgreich dafür gekämpft hat, daß seine Brennerei nicht als selbständiger Gewerbebetrieb bewertet wird, kann später, nachdem die Auslassung der Brennerei als selbstän-

---

1) vgl. S. 131 - 134

diger Gewerbebetrieb rechtskräftig geworden ist, bei der Einbeziehung der Brennerei in die noch ausstehende Bewertung der Landwirtschaft nicht mehr geltend machen, die Brennerei hätte seinerzeit richtigerweise als selbständiger Gewerbebetrieb bewertet werden müssen. Vielmehr muß es sich der Steuerpflichtige nach dem Grundsatz von Treu und Glauben gefallen lassen, daß er an seiner früher vertretenen Meinung festgehalten wird, nach der die Brennerei als Teil der Landwirtschaft anzusehen ist.

Es ist dargelegt worden, daß der Grundsatz von Treu und Glauben es nicht rechtfertigt, den Steuerpflichtigen an seine früher verfochtene Ansicht zu binden.[1] Die Lösung dieser Fälle ist hier vielmehr unter dem Gesichtspunkt der Folgerichtigkeit gefunden worden.[2] Danach muß das Finanzamt bei der 2. Einheitsbewertung folgerichtig handeln, d.h. es muß die bei der vorangegangenen, inzwischen rechtskräftigen Bewertung vertretene Auffassung fortsetzen. Der Steuerpflichtige kann

---

1) vergl. S. 142

2) vergl. S. 143 - 145

allerdings über § 94 Abs. 1 Zif. 2 AO die allein gerechtfertigte Bewertung verlangen.[1)]

Dieses Ergebnis ist jetzt auf unsere Ausgangsbeispiele 2 und 3 zu übertragen.

Im 2. Beispiel war durch finanzgerichtliches Urteil rechtskräftig festgestellt worden, daß die Brennerei nicht als selbständiger Gewerbebetrieb zu bewerten ist. Bei der Bewertung der Landwirtschaft war sie später richtigerweise auch nicht als zur Landwirtschaft gehörig anzusehen. Nach der oben dargelegten Lösung hat das Finanzamt die Brennerei aber folgerichtig als landwirtschaftlichen Nebenbetrieb zu bewerten. (War die Bewertung der Landwirtschaft allerdings bereits rechtkräftig geworden, dann muß es bei der zweifachen Nichtbesteuerung bleiben.[2)]) Der Steuerpflichtige kann bei folgerichtigem Handeln der Behörde die Änderung des ersten rechtskräftigen Einheitswertbescheides verlangen. Daraufhin ist die Brennerei nur als selbständiger Gewerbebetrieb zu veranlagen und bleibt bei der Bewertung der Landwirtschaft unberücksichtigt.

---

1) vgl. S. 145, 146

2) vgl. S. 129, 130

Teil 4 : Zusammenfassung

1. Die Frage, ob ein Gegenstand selbständig zu bewerten ist, oder ob die Bewertung bei einer größeren wirtschaftlichen Einheit verbindlich sein soll, ist in der Weise zu beantworten, daß die Bewertungsverfahren gleichgeordnet und gleichberechtigt nebeneinander stehen. Das eine Verfahren genießt gegenüber dem anderen keinen Vorrang.

2. Die doppelte Erfassung eines Gegenstandes bei zwei wirtschaftlichen Einheiten wird durch den Anspruch des Steuerpflichtigen auf Freistellung von dem unrichtigen Einheitswertbescheid wieder behoben.

3. Würde aber umgekehrt ein Gegenstand, den materiellrechtlich einer von zwei Einheitswertbescheiden erfassen muß, deshalb in keinem der beiden Bescheide berücksichtigt werden, weil das Finanzamt bei der späteren Entscheidung eine andere Meinung vertritt, als sie der früheren Entscheidung zugrunde liegt, dann ist das Finanzamt berechtigt und verpflichtet, bei

dem zweiten Steuerbescheid die Lücke dadurch auszufüllen, daß es bei dem zweiten Bescheid folgerichtig handelt, d.h., daß es an der dem ersten Bescheid zugrunde liegenden Meinung festhält. Der Steuerpflichtige kann aber die Feststellung der richtigen Besteuerungsgrundlage verlangen, indem er gem. § 94 Abs. 1 Zif. 2 AO seine Zustimmung zur schlichten Änderung des Einheitswertbescheides gibt, der von der jetzt aufgegebenen Ansicht berührt wird.

Lebenslauf

Ich bin am 5. Mai 1937 als Sohn des Fabrikdirektors Heinrich Meinecke in Breslau geboren und evangelisch-reformiert getauft. Die Grundschulzeit ab Ostern 1943 wurde durch Vertreibung aus Schlesien im Januar 1945 unterbrochen. Den Besuch der Grundschule setzte ich in Destedt bei Braunschweig fort. Ostern 1949 kam ich auf das humanistische Wilhelm-Gymnasium in Braunschweig und legte dort im Frühjahr 1957 die Reifeprüfung ab.

Nach einem Jahr als Volontär bei der Deutschen Bank AG, Filiale Braunschweig, begann ich im Mai 1958 in Köln das juristische Studium, das ich nach 3 Semestern für die Zeit von 8 Monaten in Grenoble fortsetzte. Seit dem Sommersemester 1960 studierte ich an der Georg-August-Universität in Göttingen. Am 3. August 1962 schloß ich das Studium mit der ersten juristischen Staatsprüfung vor dem Justizprüfungsamt bei dem Oberlandesgericht in Celle ab.

Nach meinem Examen habe ich mich mit der Anfertigung der vorliegenden Dissertation beschäftigt. Nebenbei war ich 6 Monate lang als Korrekturassistent im Strafrecht bei Herrn Professor Dr. Schaffstein an der Universität Göttingen tätig. Seit dem 2. September 1963 befinde ich mich im juristischen Vorbereitungsdienst im Bezirk des Oberlandesgerichts Celle.